

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ – UFPR

MAURÍCIO DALRI TIMM DO VALLE

**PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E REGRAS-MATRIZES DE
INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS
- IPI**

**CURITIBA
2010**

MAURÍCIO DALRI TIMM DO VALLE

**PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E REGRAS-MATRIZES DE
INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS
- IPI**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado e Doutorado, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre.

Orientador: Prof. Dr. José Roberto Vieira
Área de Concentração: Direito do Estado
Linha de Pesquisa: Perspectivas da Dogmática Crítica

**CURITIBA
2010**

V181p

Valle, Maurício Dalri Timm do.

Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do imposto sobre produtos industrializados - IPI / Maurício Dalri Timm do Valle; orientador: José Roberto Vieira. – Curitiba, 2010.

f. 413

Inclui referências e notas.

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná-UFPR, Área de concentração Direito do Estado e Linha de pesquisa Perspectivas da dogmática crítica, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

1. Teoria da norma. 2. Regras matrizes de incidência tributária do IPI. 3. Princípios constitucionais do IPI. I. Vieira, José Roberto. II. Título.

CDU 336.22

TERMO DE APROVAÇÃO

MAURÍCIO DALRI TIMM DO VALLE

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E REGRAS-MATRIZES DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Dissertação aprovada como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito, do Programa de Pós-Graduação em Direito, área de concentração em Direito do Estado, da Universidade Federal do Paraná, pela comissão formada pelos professores:

Orientador: Prof. Dr. José Roberto Vieira
Universidade Federal do Paraná

Prof. Dr. Eduardo Domingos Bottallo
Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Cesar Serbena
Universidade Federal do Paraná

Curitiba, 14 de abril de 2010.

AGRADECIMENTOS

O presente trabalho é fruto de uma longa caminhada. E longas caminhadas não costumam ser empreendidas sem companhia. Ao meu lado tive excelentes companhias, sem as quais a caminhada não teria alcançado este ponto do percurso.

Em primeiro lugar agradeço a Deus, criador de todas as coisas, que sempre está ao meu lado.

Agradeço a meu pai, Maurício Antônio do Valle, e à minha mãe, Jussara de Lourdes Timm do Valle – pessoas exemplares, e pais mais ainda –, fontes inesgotáveis de amor, carinho e força, por tudo o que fizeram e fazem por mim. São as outras duas pernas do tripé, do qual, orgulhosamente, faço parte. Aqueles que, com muito suor, propiciaram-me, desde cedo, uma educação de qualidade, arcando com o investimento em um bom colégio, exercendo sua constante vigília – no que se pode chamar de uma “educação continuada intensiva” –, acompanhando-me, sem descanso, sempre abertos ao diálogo. Serei feliz se, um dia, meu filho, sentir por mim, metade do orgulho e amor que sinto por eles.

Ao meu avô, Luiz Antônio Dalri, agradeço por ter criado, em mim, o amor pelos livros, o gosto pela leitura e o interesse pelo estudo de línguas. Os mais de 20 (vinte) anos, que nos separam das férias de verão que passávamos juntos em Pato Branco, não conseguem apagar as boas lembranças. Aquele amor do neto que não desgrudava do avô mantém-se firme e forte. Os mais de 3 (três) mil quilômetros que nos separam não são suficientes para nos afastar, provando que o amor é mais forte que o sangue.

Agradeço à minha avó Rosarinha (*in memoriam*) – com quem todas as noites, em minhas orações, converso –, pela constante proteção.

Agradeço, ainda, à minha avó Iracema – dona de risada contagiante e jeito alegre, que mantém constante brilho no olhar – e ao meu avô Teóphilo – que, apesar do semblante sério, tem um grande coração – pelo desempenho do papel de avós maternos e, principalmente, por serem responsáveis pelo nascimento da pessoa mais importante para mim.

Agradeço ao povo brasileiro, que, por meio do pagamento dos tributos não-vinculados, custeiam a Universidade Federal do Paraná – Universidade pública, gratuita e de qualidade –, na qual tive o privilégio de cursar a graduação e o mestrado em Direito.

Agradeço ao meu Professor Orientador, Doutor José Roberto Vieira, pelo constante ensino do Direito, e pela paciência com a qual me conduziu pelo apaixonante mundo do Direito Tributário. A sua melhor descrição, a meu ver, é: exemplo a ser seguido. Jurista de tomo, por quem sustento admiração indescritível, em quem tenho confiança inabalável e por quem nutro amizade verdadeira. Pessoa que, orgulhosamente, para toda vida, terei como Mestre.

Aos muito-mais-que-amigos Rogério Distéfano e Peggy – de quem muita falta senti durante a redação deste trabalho – agradeço pelo constante incentivo e pelas muitas demonstrações de carinho. Espero que este trabalho os deixem orgulhosos do filho adotivo.

Agradeço aos Professores Abili Lázaro de Castro Lima e José Antônio Peres Gediel – pessoas muito especiais – pelos ensinamentos, que em muito transbordam os confins do Direito. E, igualmente, agradeço ao Professor Geraldo Polla, pelas excelentes aulas de italiano e pela amizade.

Aos Professores Eduardo de Oliveira Leite, Regina Ferrari, Celso Luiz Ludwig, Katie Silene Cáceres Argüello, Kátia Kozicki, Luís Fernando Lopes Pereira, Romeu Felipe Bacellar Filho e Tatyana Sheila Friedrich, por compartilhar, comigo seus conhecimentos durante as aulas do Mestrado.

Agradeço, ainda, aos Professores que ministraram aulas na disciplina “Direito Tributário Especial”, no segundo semestre de 2009, na graduação em Direito da UFPR, pelas agradáveis manhãs de sábado, o que faço nas pessoas do Professor André Renato Miranda Andrade, do Professor André Parmo Folloni, do Professor Nicolau Konkell Júnior e do Professor Alexander Valladão.

Além desses, duas pessoas tiveram papel fundamental no meu evoluir no Direito Tributário. À Professora Simone Martins Sebastião e à Professora Cintia Estefania Fernandes, agradeço pelos ensinamentos de Direito Tributário, transmitidos com a doçura que lhes é característica.

Agradeço à Professora Betina Treiger Grubenmacher, que, à frente do IBET Curitiba, proporcionou, para mim, momentos de grande reflexão acadêmica, que ficarão marcados em minha memória para sempre.

Agradeço ao Professor Luiz Guilherme Marinoni, por mostrar, pelo exemplo, a importância do estudo do Direito e, ainda, pelo constante incentivo ao meu ingresso na atividade acadêmica. Não esquecerei que em minha primeira experiência como pesquisador – bolsista PIBIC/CNPq nos tempos da graduação em

Direito – tive por orientador o Professor Marinoni. Além disso, sou muito grato ao Professor Marinoni e ao Dr. Marcos Aurélio de Lima Júnior que, juntos, iniciaram-me na advocacia.

Não poderia deixar de agradecer ao Professor Alcides Alberto Munhoz da Cunha, ao Professor Sérgio Cruz Arenhart, ao Professor Alvaro Perez Ragone e ao Professor Daniel Mitidiero pelas conversas sinceras quando ainda estudava, mais detidamente, o Processo Civil, e pela amizade.

Ao Professor Marcelo Caron Baptista – jurista que sempre admirei – e ao Professor Miguel Hilú Neto – que, assim como eu, tem paixão pelo saxofone –, pelos ensinamentos teóricos e práticos do Direito Tributário.

Agradeço, ainda, à Turma 2005, do Curso de Direito Noturno da UFPR, o que faço nas pessoas de Rhodrigo Deda, Gustavo Mazzo e Ricardo Lombardi, pelos agradáveis encontros das segundas-feiras e quintas-feiras.

À Sandra, à Fátima e à Laura – que deixam a Pós-Graduação muito mais alegre – pela amizade e pelas palavras de estímulo ditas nos momentos mais difíceis da redação deste trabalho. À Loiri, à Paula, ao Emerson e à Elaine, agradeço por contribuírem para que eu me sentisse, na Biblioteca, como se em casa estivesse.

Aos amigos que, durante a realização deste trabalho, viram diminuir nossos encontros, mas sempre torceram por mim, agradeço pela força, nas pessoas de Eduardo Johnscher, Pedro Henrique Laranjeira Barbosa e Marcos Henrique Bif. Graças a Deus, muitos são os que se enquadram nessa categoria.

Aos companheiros de luta, que sabem o valor da lealdade, agradeço pela parceria, nas pessoas dos amigos William Pugliese, Fernando Andreoni, Jorge Carlos Marcelino Júnior, Eduardo Penteado, Carlos Renato Cunha, Raphael Wasserman e Luiz Henrique Hohmann.

Por fim, não poderia deixar de agradecer aquela que, ao meu lado, enfrentou o desafio de cursar o Mestrado em Direito da UFPR. Aquela, cujo sorriso largo ilumina meus dias, e cujos brilhantes olhos negros me hipnotizavam e continuam a hipnotizar. A mesma pessoa que me mostrou um nível superior de amizade e companheirismo. Aquele coração que, de gelado, nada tem. E que, em conjunto com meus pais, ajudou-me a concluir a caminhada. A você, Glenda Gondim, meu muito obrigado.

RESUMO

O objetivo principal deste trabalho é estudar os princípios constitucionais aplicáveis ao Imposto sobre Produtos Industrializados, bem como revelar e desenvolver as suas regras-matrizes de incidência. O primeiro momento cuidará do estabelecimento das premissas. Nessa ocasião, estabelecer-se-á o que se entende por direito positivo e por Ciência do Direito, quais as funções da linguagem e o qual seu grau de elaboração. Aqui, terá lugar também o estudo da competência tributária, bem como de suas características. O segundo momento, dedica-se ao estudo da Teoria da Norma Jurídica, analisando-se suas noções fundamentais, a classificação das normas em primárias e secundárias, bem como sua estrutura lógica. Nessa oportunidade, serão examinadas as correntes sobre a norma jurídica, se revelada ou construída, para logo, em seguida, ingressar no tema da regra-matriz de incidência tributária, analisando a hipótese e a conseqüência, bem como todos os critérios do antecedente e as determinações do conseqüente. O terceiro momento dedica-se ao exame dos princípios constitucionais aplicáveis ao IPI. Nele, estudar-se-ão os princípios Republicano, Federativo, da Tripartição das Funções, da Segurança Jurídica, da Anterioridade, da Irretroatividade e da Legalidade. Dentro deste último, serão analisadas as suas eventuais mitigações. Posteriormente, passa-se ao exame do Princípio da Igualdade e da Capacidade Contributiva, este último tanto em sua feição objetiva ou absoluta quanto na subjetiva ou relativa. Ao tratar da aplicação deste princípio aos chamados impostos indiretos, ingressar-se-á no exame dos Princípios da Seletividade e da Não-Cumulatividade, com as peculiaridades que lhes são próprias. Por fim, os dois últimos capítulos dizem respeito à aplicação da teoria da regra-matriz de incidência tributária ao IPI. Neles, serão desvelados os critérios material, temporal e espacial, da hipótese de incidência, bem como as determinações subjetiva e objetiva, do conseqüente normativo.

Palavras-chave: Teoria da Norma. Regras-Matrizes de Incidência Tributária do IPI. Princípios Constitucionais do IPI.

RESUMEN

El objetivo principal de este trabajo es estudiar los principios constitucionales aplicables al Impuesto sobre Productos Industrializados, bien como revelar y desarrollar sus reglas-matrices de incidencia. El primer momento cuidará del establecimiento de las premisas. En esa ocasión, se establecerá lo que se entiende por derecho positivo y por Ciencia del Derecho, cuales las funciones del lenguaje y cual su grado de elaboración. Aquí, tendrá lugar también el estudio de la competencia tributaria, bien como sus características. El segundo momento es dedicado al estudio de la Teoría de la Norma Jurídica, analizándose sus nociones fundamentales, la clasificación de las normas en primarias y secundarias, bien como serán examinadas las corrientes sobre la norma jurídica, se revelada o construida, para, en seguida, ingresar en el tema de la regla-matriz de incidencia tributaria, analizando la hipótesis y la consecuencia, bien como todos los criterios del antecedente y las determinaciones del consecuente. El tercer momento esta dedicado al examen de los principios Republicano, Federativo, de la Tripartición de las Funciones, de la Seguridad Jurídica, de la Anterioridad, de la Irretroactividad y de la Legalidad. Dentro de este último, serán analizadas sus eventuales mitigaciones. Posteriormente, se pasa al examen del Principio de Igualdad y de la Capacidad Contributiva, en este último tanto en su facción objetiva o absoluta y subjetiva o relativa. Al tratar de la aplicación de este principio a los llamados impuestos indirectos, se ingresará al examen del Principio de la Selectividad y de la No-cumulatividad, con las peculiaridades que le son propias. Por fin, los dos últimos capítulos dicen respecto a la aplicación de la teoría de la regla-matriz de incidencia tributaria al IPI. En ellos serán desvelados los criterios material, temporal y espacial, de la hipótesis de incidencia, bien como las determinaciones subjetiva y objetiva, del consecuente normativo.

Palabras-chave: Teoría da Norma. Reglas-Matrices de Incidencia Tributaria do IPI. Principios Constitucionales del IPI.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	14
JUSTIFICATIVA DO TEMA	14
DEMARCAÇÃO DO OBJETO	14
METODOLOGIA	14
CAPÍTULO 1	17
PREMISSAS	17
1.1 DIREITO POSITIVO E CIÊNCIA DO DIREITO	17
1.1.1 INTRODUÇÃO	17
1.1.2 FUNÇÕES DAS LINGUAGENS	24
1.1.3 A LINGUAGEM E SEU GRAU DE ELABORAÇÃO	27
1.2 O SISTEMA DO DIREITO POSITIVO E O DA CIÊNCIA DO DIREITO	35
1.3 O DIREITO COMO CORPO LINGÜÍSTICO	37
1.4 A CRIAÇÃO CONSTITUCIONAL DO TRIBUTO E A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	38
1.4.1 INTRODUÇÃO	38
1.4.2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	41
1.4.3 CARACTERÍSTICAS DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	44
1.4.4 PLANO DE CRIAÇÃO DO TRIBUTO: CONSTITUCIONAL OU INFRACONSTITUCIONAL?..	55
1.5 A LEI COMPLEMENTAR PREVISTA NO ARTIGO 146 DA CONSTITUIÇÃO DE 1988.....	61
CAPÍTULO 2	65
TEORIA DA NORMA JURÍDICA.....	65
2.1 NOÇÕES FUNDAMENTAIS: ENUNCIADO, PROPOSIÇÃO E JUÍZO	65
2.2 NORMA COMPLEXA	67
2.3 ESTRUTURA LÓGICA DAS NORMAS PRIMÁRIAS E SECUNDÁRIAS	72
2.3.1 INTRODUÇÃO	72
2.3.2 O SINCATEGOREMA “ <i>DEVER-SER</i> ”	75
2.3.3 ESTRUTURA LÓGICA DA RELAÇÃO JURÍDICA PRESCRITA NO CONSEQÜENTE.....	77
2.4 NORMA JURÍDICA: <i>CONSTRUÇÃO</i> OU <i>REVELAÇÃO</i>	79
2.4.1 INTRODUÇÃO	79
2.4.2 A CONSTRUÇÃO DA NORMA JURÍDICA.....	79
2.4.3 A REVELAÇÃO DA NORMA JURÍDICA	82
2.5 AS ESPÉCIES DE NORMAS JURÍDICAS.....	84
2.6 A INCIDÊNCIA DA NORMA JURÍDICA.....	88
2.7 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	96
2.7.1 INTRODUÇÃO	96
2.7.2 A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	103
2.7.2.1 FATO GERADOR <i>VERSUS</i> HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	103
2.7.2.2 O CRITÉRIO MATERIAL	109
2.7.2.3 O CRITÉRIO TEMPORAL	111

2.7.2.4 O CRITÉRIO ESPACIAL	115
2.7.2.5 CRITÉRIO PESSOAL	116
2.7.3. AS DETERMINAÇÕES DO CONSEQÜENTE	120
2.7.3.1 INTRODUÇÃO	120
2.7.3.2. A DETERMINAÇÃO SUBJETIVA	125
2.7.3.2.1 O SUJEITO ATIVO	126
2.7.3.2.2 O SUJEITO PASSIVO	128
2.7.3.2.2.1 O DESTINATÁRIO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO: SUJEITO PASSIVO IDEAL	130
2.7.3.2.2.2 CONTRIBUINTE	132
2.7.3.2.2.3 RESPONSÁVEIS	132
2.7.3.2.2.4 SUJEIÇÃO PASSIVA E DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO	134
2.7.3.3 A DETERMINAÇÃO OBJETIVA	136
2.7.3.3.1 INTRODUÇÃO	136
2.7.3.3.2 A BASE DE CÁLCULO	137
2.7.3.3.2.1 INTRODUÇÃO	137
2.7.3.3.2.2 FUNÇÕES	138
2.7.3.3.2.3 A BASE DE CÁLCULO E A SUA INEXISTÊNCIA NOS CHAMADOS TRIBUTOS FIXOS	142
2.7.3.3.2.4 BASE DE CÁLCULO E BASE CALCULADA.....	143
2.7.3.3.3 A ALÍQUOTA	143
2.7.3.3.4 O MOMENTO E O LOCAL DO PAGAMENTO DO TRIBUTO.....	145
CAPÍTULO 3	147
OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICÁVEIS AO IPI	147
3.1 OS PRINCÍPIOS	147
3.2 PRINCÍPIO REPUBLICANO.....	155
3.3 PRINCÍPIO DA FEDERAÇÃO	158
3.4 PRINCÍPIO DA TRIPARTIÇÃO DAS FUNÇÕES.....	161
3.5 PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA	163
3.5.1 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE.....	167
3.5.2 PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE	176
3.5.3 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE	178
3.5.3.1 A IDÉIA DE AUTO-IMPOSIÇÃO NORMATIVA	178
3.5.3.2 CONTEÚDO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE	179
3.5.3.3 MITIGAÇÕES AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE	182
3.5.3.3.1 AS PRESCRIÇÕES DO ARTIGO 153, §1º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	182
3.5.3.3.1.1 A NÃO-RECEPÇÃO DO ARTIGO 4º DO DECRETO-LEI Nº 1.199/71 PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	186
3.5.3.3.1.2 AS INCOMPATIBILIDADES DO ARTIGO 4º DO DECRETO-LEI Nº 1.199/71 COM A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	191
3.5.3.3.1.3 A NECESSÁRIA MOTIVAÇÃO DO DECRETO QUE ALTERA AS ALÍQUOTAS DO IPI	193

3.5.3.3.2 MEDIDAS PROVISÓRIAS E A MATÉRIA TRIBUTÁRIA	195
3.6 PRINCÍPIO DA IGUALDADE	200
3.6.1 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	205
3.6.1.1. INTRODUÇÃO	205
3.6.1.2 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ABSOLUTA OU OBJETIVA E RELATIVA OU SUBJETIVA	208
3.6.1.2 CAPACIDADES ECONÔMICA, CONTRIBUTIVA E FINANCEIRA	210
3.6.1.3 LIMITES À CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	211
3.6.1.4 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E OS CHAMADOS IMPOSTOS INDIRETOS.....	217
3.6.1.6 PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE	218
3.6.1.6.1. INTRODUÇÃO	218
3.6.1.6.2 A NOÇÃO DE ESSENCIALIDADE	221
3.6.1.6.3 PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE: CAPACIDADE CONTRIBUTIVA <i>VERSUS</i> EXTRAFISCALIDADE	226
3.6.1.6.4 APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE E O CONTROLE JURISDICIONAL...	228
3.6.1.6 PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE	229
3.6.1.6.1 CONTORNOS CONSTITUCIONAIS	229
3.6.1.6.2 O SIGNIFICADO DOS TERMOS “COBRADO” E “PAGO”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	231
3.6.1.6.3 A NÃO-CUMULATIVIDADE ADOTADA PELA CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA.....	234
3.6.1.6.4 A NÃO-CUMULATIVIDADE E A AQUISIÇÃO DE INSUMOS ISENTOS, SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO, IMUNES OU NÃO-TRIBUTADOS.	236
3.6.1.6.5. A NÃO-CUMULATIVIDADE E OS PRODUTOS CUJAS SAÍDAS SÃO ISENTAS, TRIBUTADAS À ALÍQUOTA ZERO OU NÃO TRIBUTADAS. CONSIDERAÇÕES ACERCA DO ARTIGO 11 DA LEI Nº 9.779, DE 19 DE JANEIRO DE 1999.	252
CAPÍTULO 4	259
O ANTECEDENTE DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IPI	259
4.1 INTRODUÇÃO	259
4.2. CRITÉRIO MATERIAL.....	259
4.2.1 A NOÇÃO DE <i>PRODUTO INDUSTRIALIZADO</i> : PARCELA DO COMPLEMENTO VERBAL	260
4.2.2 A CONDUTA QUE ENSEJA A INCIDÊNCIA DO IPI: O VERBO PESSOAL E O RESTANTE DE SEU COMPLEMENTO.....	271
4.2.3 ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL	277
4.2.3.1 REALIZAR OPERAÇÕES COM PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS	277
4.2.3.2 IMPORTAR PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS	280
4.2.3.3 ARREMATAR PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS	288
4.2.3.4 A TENSÃO COM TRIBUTOS ESTADUAIS E MUNICIPAIS	290
4.2.3.4.1 IPI <i>VERSUS</i> ICMS	290
4.2.3.4.2 IPI <i>VERSUS</i> ISS	292
4.3 CRITÉRIO PESSOAL	297
4.4 CRITÉRIO ESPACIAL	298
4.4.1 NA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES COM PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS.....	299

4.4.2 NA REIMPORTAÇÃO DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS BRASILEIROS.....	301
4.4.3 NAS ARREMATAÇÕES	303
4.5 CRITÉRIO TEMPORAL	303
4.5.1 NA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES COM PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS.....	303
4.5.2 NA REIMPORTAÇÃO DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS BRASILEIROS.....	305
4.5.3 NAS ARREMATAÇÕES	305
CAPÍTULO 5	306
O CONSEQUENTE DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IPI.....	306
5.1 INTRODUÇÃO	306
5.2 DETERMINAÇÃO SUBJETIVA.....	306
5.2.1 SUJEITO ATIVO	306
5.2.2 SUJEITO PASSIVO	307
5.2.2.1 CONTRIBUINTE	308
5.2.2.1.1 NA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÃO COM PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS.....	308
5.2.2.1.2 NAS REIMPORTAÇÕES DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS BRASILEIROS	309
5.2.2.1.3 NAS ARREMATAÇÕES.....	319
5.2.2.2 CASOS DE RESPONSABILIDADE	320
5.2.2.2.1 TRANSPORTADOR DO PRODUTO INDUSTRIALIZADO.....	320
5.2.2.2.2 POSSUIDOR DO PRODUTO INDUSTRIALIZADO	321
5.2.2.2.3 RESPONSÁVEL POR MEIO DE REQUERIMENTO (REGIME ESPECIAL).....	322
5.3 DETERMINAÇÃO OBJETIVA.....	327
5.3.1 BASE DE CÁLCULO.....	327
5.3.1.1 NA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES COM PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS.....	327
5.3.1.1.1 A IMPOSSIBILIDADE DA INCLUSÃO DO FRETE NA BASE DE CÁLCULO DO IPI	329
5.3.1.1.2 A IMPOSSIBILIDADE DA INCLUSÃO DOS JUROS DAS VENDAS FINANCIADAS NA BASE DE CÁLCULO DO IPI	334
5.3.1.1.3 A IMPOSSIBILIDADE DA INCLUSÃO DOS DESCONTOS INCONDICIONAIS OU DOS PRODUTOS BONIFICADOS NA BASE DE CÁLCULO DO IPI	335
5.3.1.1.4 TRIBUTAÇÃO FIXA E A INEXISTÊNCIA DE BASE DE CÁLCULO	339
5.3.1.2 NAS REIMPORTAÇÕES DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS BRASILEIROS.....	342
5.3.1.2.1 PROCEDIMENTO DE RECEPÇÃO DE TRATADOS INTERNACIONAIS NO DIREITO POSITIVO BRASILEIRO	345
5.3.1.2.2 RELAÇÕES DO TRATADO COM O DIREITO INTERNO	349
5.3.1.2.3 MÉTODOS PARA O ESTABELECIMENTO DA BASE CALCULADA DO IPI NAS REIMPORTAÇÕES.....	351
5.3.1.2.3.1 MÉTODO PRIMEIRO OU DO <i>VALOR DE TRANSAÇÃO AJUSTADO</i>	353
5.3.1.2.3.2 MÉTODO SEGUNDO OU DO VALOR DE TRANSAÇÃO DE PRODUTOS IDÊNTICOS AO IMPORTADO	356
5.3.1.2.3.3 MÉTODO TERCEIRO OU DO VALOR DE TRANSAÇÃO DE PRODUTOS SIMILARES	358
5.3.1.2.3.4 MÉTODO QUARTO OU <i>DEDUTIVO</i>	359
5.3.1.2.3.5 MÉTODO QUINTO OU <i>COMPUTADO</i>	360

5.3.1.2.3.6 MÉTODO SEXTO OU <i>DOS CRITÉRIOS RAZOÁVEIS</i> OU, AINDA, <i>RESIDUAL</i>	361
5.3.1.3 O CHAMADO VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO.....	362
5.3.2 ALÍQUOTA.....	365
5.3.3 MOMENTO DO PAGAMENTO.....	367
CONCLUSÕES	369
CAPÍTULO 1 - PREMISSAS.....	369
CAPÍTULO 2 - TEORIA DA NORMA JURÍDICA	372
CAPÍTULO 3 – OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICÁVEIS AO IPI.....	377
CAPÍTULO 4 – O ANTECEDENTE DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IPI.....	383
CAPÍTULO 5 – O CONSEQUENTE DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IPI	388
CONCLUSÃO GERAL.....	392
REFERÊNCIAS.....	393

INTRODUÇÃO

Justificativa do tema

Apesar de o IPI ser um “*tributo velho [...] fruto de décadas de paciente construção legislativa, doutrinária e jurisprudencial...*”, não há, sobre ele, uma conclusão definitiva acerca de quais são os princípios que o informam, e com qual intensidade, bem como em relação aos critérios de sua(s) regra(s)-matriz(es) de incidência tributária.¹

O IPI é informado por princípios constitucionais gerais, tais como o Princípio Republicano, o Princípio Federativo, o Princípio da Tripartição das Funções do Estado, o Princípio da Segurança Jurídica, o Princípio da Legalidade, o Princípio da Irretroatividade, o Princípio da Anterioridade, o Princípio da Igualdade, o Princípio da Capacidade Contributiva, o Princípio da Seletividade e o Princípio da Não-Cumulatividade.

É bem verdade que nem todos serão analisados de forma exauriente. Entretanto, àqueles que mantêm relação direta com o IPI, como, por exemplo, o Princípio da Legalidade, o Princípio da Anterioridade, o Princípio da Seletividade e o Princípio da Não-Cumulatividade dispensaremos uma atenção aprofundada o bastante para o alcance do escopo da presente dissertação.

Vencidos os princípios, passaremos à análise da(s) regra(s)-matriz(es) de incidência tributária do IPI. Ocasão na qual surgem novos questionamentos.

Com efeito, a doutrina é vacilante – por exemplo – no que respeita ao núcleo da hipótese de incidência desse imposto. Entendendo alguns que bastaria tão-somente a **industrialização** do produto, enquanto, para outros, seria necessário que com esses produtos fossem **realizados negócios jurídicos**.

Demais disso, é imprescindível lembrar que a incidência do IPI, nas importações, é igualmente controversa. Há quem entenda perfeitamente cabível a incidência ampla do IPI sobre os produtos industrializados importados e aqueles que

¹ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, O Imposto sobre Produtos Industrializados: uma Águia Garciamarquiana entre os Tributos, *in*: EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, FERNANDO A. ZILVETI e ROBERTO QUIROGA MOSQUERA (coord.), **Tributação das empresas**, p. 171.

a entendem possível tão-só sobre os produtos industrializados nacionais reimportados.

Mas as obscuridades não se limitam ao núcleo da hipótese de incidência tributária, ou seja, ao critério material. Encontram-se, igualmente, complexas questões nos critérios temporal e espacial. Neste, que indica as coordenadas de lugar no qual se considerará ocorrido o fato jurídico tributário, tem-se coordenadas genéricas e específicas de espaço. O critério temporal – que indica as precisas coordenadas de tempo no qual se considera ocorrido o fato jurídico tributário – foi escolhido pelo legislador ordinário (lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964) como sendo o momento da saída do produto do estabelecimento industrial, nos casos de operações com produtos industrializados nacionais; e o respectivo desembaraço aduaneiro, nos casos de reimportação de produtos industrializados nacionais reimportados. Aqui, vislumbramos equívoco legislativo no reduzir a hipótese de incidência tributária do IPI ao mero critério temporal.

Mas os problemas não cessam na hipótese de incidência. O estudo do conseqüente normativo traz, em seu bojo, inquietantes questões.

Com efeito, ao debruçarmo-nos no estudo da determinação pessoal, observamos que, em relação ao sujeito ativo, não há grandes problemas, tendo em vista estar previsto no texto constitucional. O mesmo não se pode dizer do sujeito passivo. De fato, a legislação infraconstitucional indica, nessa posição, numerosas pessoas, as quais se enquadram nas figuras do contribuinte, do responsável tributário e do responsável por deveres administrativos.

Pois bem, chegando à determinação objetiva, deparamo-nos com numerosas questões envolvendo a base de cálculo do IPI. Como, por exemplo, a questão relativa aos descontos incondicionados, a da tributação fixa, a da inclusão do ICMS no valor da operação e a do valor tributável mínimo.

Demarcação do objeto

Tentaremos, com a presente dissertação, explicar os princípios que se aplicam ao IPI, bem como dissecar a sua estrutura constitucional e infraconstitucional – por vezes, descendo até os esquadros das disposições regulamentares – no que se refere à sua regra-matriz de incidência tributária,

procurando racionalizar os enunciados prescritivos que o legislador espraçou pelo direito positivo brasileiro, revelando as normas nele contidas.

Metodologia

Para se fazer ciência é imprescindível uma tomada de posição e, em razão disso, a escolha de um método e o estabelecimento de premissas. A presente dissertação é fruto, fundamentalmente, da análise do direito positivo, no que se reporta ao IPI. As obras daqueles que, a esse tributo, também se dedicaram, e a aplicação do direito realizada pela jurisprudência, em especial pelos tribunais superiores, serão utilizadas para desvelar o sentido contido nas dobras da legislação constitucional e infraconstitucional.

Trata-se de mais uma visão sobre o IPI, que, de forma alguma, pretende ser definitiva ou pretende ocupar o lugar de **a mais correta**. Longe disso. Sabemos que o Direito está em constante evolução. A dinâmica do Direito Tributário desenvolve-se com grande celeridade. É por isso que este trabalho consiste no começo de uma longa caminhada, ou melhor, na continuação de uma longa caminhada, já iniciada por aqueles que nos precederam.

Partiremos da análise dos enunciados prescritivos constantes do Texto Constitucional relevantes para o Subsistema Constitucional Tributário, e, em específico, para o IPI. Posteriormente, examinaremos os dispositivos infraconstitucionais relativos ao IPI, em especial os constantes do Código Tributário Nacional e da Lei nº 4.502/64.

Passamos, desde logo, a fincar as premissas que conduzirão o nosso caminhar pela complexa teia de dispositivos concernentes ao IPI.

CAPÍTULO 1

PREMISSAS

1.1 Direito Positivo e Ciência do Direito

1.1.1 Introdução

Inicialmente, é importante fixar as noções de direito positivo e de Ciência do Direito que utilizaremos neste trabalho. Ao contrário do que defendem grandes nomes da doutrina nacional, não nos parece que o Direito Positivo seja o emaranhado de **normas jurídicas** válidas em determinado país.²

Antes disso, o direito positivo é o conjunto de enunciados com função prescritiva, de observância obrigatória, direcionados a normatizar comportamentos humanos, válidos em certo tempo e lugar.³

A Ciência do Direito, por sua vez, é aquela que se propõe a estudar o Direito Positivo para descrevê-lo e explicá-lo.

Ainda que afirme KARL ENGISH que, assim como a ciência natural, a ciência jurídica é uma “...*ciência de leis*”; mister lembrarmos, com FÁBIO ULHÔA COÊLHO, que esta última difere das demais ciências da natureza pelo “...*princípio ordenador de seus enunciados*...”. As ciências naturais descrevem, por meio das – na terminologia kelseniana – **leis naturais**, a natureza, entendida como “...*uma determinada ordem das coisas ou elementos que estão ligados uns com os outros como causa e efeito*...”, aplicando o **princípio da causalidade**. Apesar de o comportamento humano integrar os acontecimentos naturais, quando esses

² PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso de direito tributário**, p. 2; EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, **Lançamento tributário**, p. 21, 30; LUIS FERNANDO DE SOUZA NEVES, **COFINS: contribuição social sobre o faturamento – L.C. 70/91**, p. 18; MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES, **Normas gerais de direito tributário**, p. 26; LIZIANE ANGELOTTI MEIRA, **Regimes aduaneiros especiais**, p. 26; e, tratando especificamente do Direito Tributário Positivo, GERALDO ATALIBA afirma ser ele “...o conjunto de princípios (normativos), leis e normas jurídicas que regulam a tributação” - **Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário**, p. 88.

³ “...o direito posto, enquanto conjunto de prescrições jurídicas, num determinado espaço territorial e num preciso intervalo de tempo, será tomado como objeto da cultura, criado pelo homem para organizar os comportamentos intersubjetivos, canalizando-os em direção aos valores que a sociedade quer ver realizados” – PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**, p. 4.

comportamentos humanos são determinados por normas jurídicas, o princípio aplicado não é o da causalidade, mas sim o da **imputação** – da **causalidade jurídica**, como querem KARL ENGISH, FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA, LOURIVAL VILANOVA e JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES – ou da **causalidade normativa**, nas palavras de ADRIANO SOARES DA COSTA⁴.

Segundo HANS Kelsen, a função exercida por ambos os princípios, quando tomados em consideração às proposições às quais são aplicados – o da imputação às proposições jurídicas e o da causalidade às leis naturais – são análogas, qual seja, a de ligar entre si dois elementos.⁵

Merece referência a crítica formulada por LOURIVAL VILANOVA, na medida em que à diferença do que ocorre com a Ciência do Direito, a qual apreende seu objeto por meio de um corpo lingüístico, as Ciências Naturais “...*imediatamente põem-se diante de seu objeto de conhecimento*”; crítica que experimentou a acolhida de PAULO DE BARROS CARVALHO⁶

As diferenças existentes entre os princípios **da causalidade** e **da imputação** são bem demonstradas por HANS Kelsen. Em primeiro lugar, diferenciam-se pelo elo que une o pressuposto e o conseqüente. Nas chamadas leis naturais a ligação independe de atos de vontade, o que não observamos nas normas jurídicas.⁷

⁴ K. ENGISH, **Introdução ao pensamento jurídico**, p. 15; F. ULHÔA COELHO, **Para entender Kelsen**, p. 49; HANS Kelsen, **Teoria pura do direito**, p. 85; GERALDO ATALIBA é da opinião de que “ Esta imputação não indica outra coisa senão que o ato coativo, como conseqüência, está enlaçado, em sentido especificamente jurídico, com o fato que condiciona sua aplicação” - **Hipótese de incidência tributária**, p. 42; Menciona PAULO DE BARROS CARVALHO, que “...*nos fenômenos naturais os fatos se entreligam por uma relação de causa e efeito – princípio da causalidade –*, ao passo que o liame que prende o fato jurídico aos seus efeitos é ditado pelo princípio da imputação. É o legislador que imputa certas conseqüências jurídicas aos eventos que ele livremente escolhe, no tecido das relações sociais” - **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**, p. 51-52; K. ENGISH, **Introdução...**, *op. cit.*, p. 59-70; F. C. PONTES DE MIRANDA, **Tratado de direito privado**, t. I, p. 18-19; J. SOUTO MAIOR BORGES, **Curso de direito comunitário**, p. 49-50; A. SOARES DA COSTA, **Teoria da incidência da norma jurídica: crítica ao realismo lingüístico de Paulo de Barros Carvalho**, p. 54.

⁵ **Teoria pura...**, *op. cit.*, p. 86.

⁶ L. VILANOVA, Níveis de linguagem em Kelsen (norma jurídica/proposição jurídica), in **Escritos jurídicos e filosóficos**, v. 2, p. 206-207. Essa circunstância também foi verificada por P. B. CARVALHO, em seu **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 51.

⁷ “Na proposição jurídica não se diz, como na lei natural, que, quando A é, B é, mas que, quando A é, B deve ser, mesmo quando B, porventura, efetivamente não seja. O ser o significado da cópula ou ligação dos elementos na proposição jurídica diferente do da ligação dos elementos na lei natural resulta da circunstância de a ligação na proposição jurídica ser produzida através de uma norma estabelecida pela autoridade jurídica – através de um ato de vontade, portanto -, enquanto que a ligação de causa e efeito, que na lei natural se afirma, é independente de qualquer intervenção

Em segundo lugar, a série imputativa é finita, enquanto a cadeia causal é interminável. Melhor explicando: à determinada causa concreta (hipótese de incidência) liga-se determinado efeito concreto (conseqüência). Esse efeito concreto, por sua vez, passará a ser causa que fará surgir novo efeito, e assim continuamente. Na série imputativa, isso não ocorre. O efeito decorrente de um pressuposto não será, automaticamente, pressuposto de novo efeito.⁸

Ao analisarmos a postura das sociedades primitivas, percebemos que o **princípio da causalidade** originou-se do **princípio da imputação**, que, por sua vez, trata-se de uma evolução do **princípio retributivo** ou **da retaliação**.⁹

dessa espécie. [...]. A distinção entre causalidade e a imputação reside em que – como já notamos – a relação entre o pressuposto, como causa, e a conseqüência, como efeito, que é expressa na lei natural, não é produzida, tal como a relação entre pressuposto e conseqüência que se estabelece numa lei moral ou jurídica, através de uma norma posta pelos homens, mas é independente de toda a intervenção desta espécie” - HANS KELSEN, **Teoria pura...**, *op. cit.*, p. 87 e 100-101.

⁸ “Uma outra distinção entre causalidade e imputação consiste em que toda a causa concreta pressupõe, como efeito, uma outra causa, e todo o efeito concreto deve ser considerado como causa de um outro efeito, por tal forma que a cadeia de causa e efeito – de harmonia com a essência da causalidade – é interminável nos dois sentidos. Daí vem que todo o evento concreto seja o ponto de intercepção de um número em princípio limitado de séries causais. A situação é completamente diferente no caso da imputação. O pressuposto a que é imputada a conseqüência numa lei moral ou jurídica, como, por exemplo, a morte pela pátria, o ato generoso, o pecado, o crime, a que são imputados, respectivamente, a veneração da memória do morto, o reconhecimento, a penitência e a pena, todos esses pressupostos não são necessariamente conseqüências que tenham de ser atribuídas a outros pressupostos. E as conseqüências, como, por exemplo, a veneração da memória, o reconhecimento, a penitência, a pena, que são imputadas, respectivamente, à morte pela pátria, ao ato generoso, ao pecado e ao crime, não têm necessariamente de ser também pressuposto a que sejam de atribuir novas conseqüências. O número dos elos de uma série imputativa não é, como o número dos elos de uma série causal, ilimitado, mas limitado. Existe um ponto terminal da imputação. Na série causal, porém, tal ponto não existe” - HANS KELSEN, **Teoria pura...**, *op. cit.*, p. 101; “Outra diferença entre a relação de causalidade e a da imputação consiste na limitação desta contraposta à infinitude daquela. Toda causa é simultaneamente efeito de outra causa e todo efeito, por sua vez, causa novo efeito. Os eventos do mundo do ser pertencem a uma cadeia de sucessões, em que cada um é causado pelo anterior e tem por efeito o posterior; ou, o que é o mesmo, cada evento é efeito do anterior e é causa do posterior. Estabelecer o ponto de início ou de término dessa cadeia não tem sentido racional, perante a noção de causalidade. A mesma infinitude não se encontra, no entanto, na relação de imputação. Ao contrário, o antecedente (hipótese de incidência da norma) resulta da descrição de um recorte na realidade, de uma definição normativa. Não é derivação de nenhum outro conseqüente imputado. Por sua vez, a sanção não gera necessariamente novo pressuposto de imputação. Há o ponto inicial e o terminal, claramente definidos na proposição jurídica” – FÁBIO ULHOA COELHO, **Para entender...**, *op. cit.*, p. 53.

⁹ Segundo HANS KELSEN, a regra da retribuição disciplinava a vida em sociedade dos indivíduos primitivos. Dizia que essa regra “...compreende tanto a pena como o prêmio. Pode ser formulada mais ou menos nestes termos: se te portas retamente, deves ser premiado, isto é, algo de bem deve te caber; se te portas mal, deves ser punido, isto é, algo de mal te deve acontecer. Nesta regra fundamental o pressuposto e a conseqüência estão ligados um ao outro, não segundo o princípio fundamental da causalidade, mas segundo o princípio igualmente fundamental da imputação” - **Teoria pura...**, *op. cit.*, p. 92; Para um aprofundamento no interessante estudo dos princípios da causalidade e da imputação como evolução do princípio retributivo, ver, HANS KELSEN, **Teoria pura...**, *op. cit.*, p. 91-100.

Lembremos, entretanto, que os dois últimos não se confundem, na medida em que o próprio HANS Kelsen advertia que "*Toda retribuição (Vergeltung) é imputação; mas nem toda imputação é retribuição*".¹⁰

Realizada a distinção – que será imprescindível por ocasião da análise da norma jurídica e, em razão disso, lá retomada – voltemos os olhos para a Ciência do Direito.

A Ciência do Direito é o campo científico que se prende ao estudo do direito positivo. HANS Kelsen defendia que "...são as normas jurídicas o objeto da ciência jurídica..." e, ainda, que "*A ciência jurídica tem por missão conhecer – de fora, por assim dizer – o Direito e descrevê-lo com base no seu conhecimento*".¹¹

HANS Kelsen foi quem primeiro realizou a distinção entre enunciados prescritivos do Direito Positivo – **normas jurídicas** – e **proposições jurídicas**, fruto do labor do cientista do Direito. Em seu modelo, as **normas jurídicas** são mandamentos de observância obrigatória produzidos por órgãos jurídicos, enquanto as **proposições jurídicas** "*...são juízos hipotéticos que enunciam ou traduzem os mandamentos das normas jurídicas*".¹²

Dessa forma, HANS Kelsen percebeu a existência de dois planos de linguagem.

A distinção, apesar de original, apresentou problemas de ordem semântica. JOSÉ ROBERTO VIEIRA e PAULO DE BARROS CARVALHO, seguindo os ensinamentos de LOURIVAL VILANOVA – cuja profundidade da análise acerca da distinção entre **normas jurídicas** e **proposições jurídicas** impressiona – chamam a atenção para o equívoco cometido por HANS Kelsen¹³.

¹⁰ **Ibidem**, p. 111.

¹¹ Na opinião de GERALDO ATALIBA, a Ciência do Direito Tributário "...é o conjunto de conhecimentos [...] que têm por objeto o direito tributário positivo" - **Apontamentos...**, *op. cit.*, p. 88; H. Kelsen, **Teoria pura...**, *op. cit.*, p. 79 e 81.

¹² **Ibidem**, p. 80-81; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 22.

¹³ L. VILANOVA, **Níveis...**, *op. cit.*, p. 203-247. "O autor da **Teoria pura...**, *op. cit.*, estabelece uma diferença entre *norma jurídica*, que viria a ser um ato de vontade, e a *proposição jurídica*, que seria, propriamente, a descrição da norma, quando enunciada pelo cientista do Direito. Esta última é que revestiria a forma de juízo hipotético. De outro modo, entendemos que conquanto se deva verdadeiramente distinguir o enunciado legal, da sua descrição, empreendida pela Ciência do Direito, o ato de vontade que Kelsen designa de *norma jurídica* é veiculado também por meio de juízos hipotéticos, sendo lícito chamá-lo de proposição, já que essa palavra significa a expressão verbal de um juízo" - PAULO DE BARROS CARVALHO, **Teoria da norma tributária**, p. 41-42, n. 11.

Com razão, demonstram que uma proposição é a expressão de um juízo veiculado por meio de um enunciado. Mas, por não ser, a **veiculação através de juízos hipotéticos** e a **expressão mediante proposições**, características exclusivas das **proposições jurídicas**, mas também adjetivos atribuíveis às **normas jurídicas**, correto teria sido HANS Kelsen separá-las em **proposições descritivas**, quando estivesse a referir-se ao resultado do labor científico, e em **proposições prescritivas**, ao aludir aos enunciados prescritivos do legislador.¹⁴

No que se refere às **funções** do direito positivo e da Ciência do Direito, a doutrina adota, em grande parte, a visão kelseniana de que “*A ciência jurídica [...] apenas pode descrever o Direito...*” não podendo “*...prescrever seja o que for*”.¹⁵

PAULO DE BARROS CARVALHO, por exemplo, afirma que incumbe à Ciência do Direito, fundamentalmente, **descrever** o Direito Positivo, na medida em que a atividade do cientista do Direito consiste, em síntese, após detidamente analisar seu objeto (direito positivo), interpretá-lo e descrevê-lo, no que é acompanhado por JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES.¹⁶

Será, portanto, nos dizeres de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, atividade cognoscente de um segmento integrante do ordenamento jurídico, enquanto norma interpretada.¹⁷

Observamos, entretanto, que a atividade do cientista do direito não se limita à mera descrição do direito positivo. Vai além. Esse entendimento não poderia ser compartilhado por companhia melhor. Notemos que JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES demonstra, acompanhado por JOSÉ ROBERTO VIEIRA, MARCELO CARON BAPTISTA e OCTÁVIO CAMPOS FISCHER, que esse “*descrever*” deve ser entendido no sentido mais lato possível.¹⁸

¹⁴ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**, p. 56.

¹⁵ **Teoria pura...**, *op. cit.*, p. 82. “A norma jurídica, editada pela autoridade, tem caráter prescritivo, enquanto a proposição jurídica, emanada da doutrina, tem natureza descritiva” – FÁBIO ULHOA COELHO, **Para entender...**, *op. cit.*, p. 8.

¹⁶ P. BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 2-3; **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 4; e J. A. LIMA GONÇALVES, **Isonomia na norma tributária**, p. 27.

¹⁷ **Curso...**, *op. cit.*, p. 16.

¹⁸ J. SOUTO MAIOR BORGES, O Direito como Fenômeno Lingüístico, o Problema de Demarcação da Ciência Jurídica, sua Base Empírica e o Método Hipotético-Dedutivo. *in Anuário do Mestrado em Direito*, v. 4, p. 11-16; Do mesmo autor, vide, **Ciência feliz: sobre o mundo jurídico e outros mundos**, p. 123-128; J. ROBERTO VIEIRA, A noção de sistema no Direito, **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná**, v. 33, p. 60; M. CARON BAPTISTA, **ISS: do texto à norma**, p. 66; O. C. FISCHER aplaude os ensinamentos de JOSÉ SOUTO

Atento aos ensinamentos de CARLOS ALCHOURRÓN e EUGENIO BULYGIN, de que a palavra **descrever** é plurissignificativa e de que a descrição não se limita à mera transcrição de leis e normas por parte dos cientistas, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES inicia a análise da atividade do cientista do direito identificando a não unanimidade de entendimento no concernente ao significado de sua descritividade.¹⁹

Realmente, como visto, é praticamente unânime a idéia que o conteúdo das proposições do cientista do Direito é descritivo, mas, de forma alguma, são pacíficas as concepções a respeito dessa descritividade.

Diante disso, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES adverte que, se for considerada tarefa da Ciência do Direito a mera descrição de normas, seria, a sua atividade, supérflua, entendimento esse que HANS KELSEN, há tempos, afastou.²⁰

Além disso, chama a atenção para o fato de que não se deve confundir a **descrição como função cognoscitiva** da Ciência do Direito com a **descrição contida na hipótese de incidência das normas**.²¹

Feitas essas recomendações, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES sustenta que se pode atribuir à função descritiva da Ciência do Direito uma ampla gama de significações, tais como, “...comentar, interpretar, descrever em sentido estrito, enunciar, formular hipóteses e deduzir-lhes as implicações, generalizar, expor...”, ou seja, o termo **descrição** deve ser entendido da forma mais abrangente possível.²²

MAIOR BORGES, e buscando, à sua maneira, complementá-lo, diz: “Ater-se a uma idéia de, pura e simples, ‘descrição’ parece restringir em muito o papel do operador jurídico no processo de elaboração do conhecimento. Porém, ousa-se ir um pouco adiante e sustentar que mesmo essa ‘função explicativa’ continua a conferir muita importância a somente um dos pólos da relação de conhecimento, o objeto, esquecendo-se, o que diria Agostinho R. Marques Meto, ‘a lição dialética de que é no processo relacional entre sujeito e objeto que o conhecimento se constrói’” - **Contribuição ao PIS**, p. 13. E, em outra passagem da mesma obra, afirma: “Torna-se, então, mais claro que a função da linguagem da ciência jurídica não é meramente descritiva. Antes, será construtiva ou, preferindo-se, constitutiva. E constitutiva de uma determinada realidade: a realidade jurídica” - **Contribuição...**, *op. cit.*, p. 22.

¹⁹ CARLOS E. ALCHOURRÓN e EUGENIO BULYGIN. **Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales**, p. 113; J. SOUTO MAIOR BORGES. O Direito como..., *op. cit.*, p. 11; e **Ciência...**, *op. cit.*, p. 123.

²⁰ J. SOUTO MAIOR BORGES, O Direito como..., *op. cit.*, p. 12 e **Ciência...**, *op. cit.*, p. 123-124; H. KELSEN, **Teoria pura...**, *op. cit.*, p. 83.

²¹ JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES. O Direito como..., *op. cit.*, p. 12 e **Ciência...**, *op. cit.*, p. 123-124.

²² Respectivamente: *Ibidem*, p. 12-13; *Ibidem*, p. 124.

Em seguida, conclui que à Ciência do Direito não cabe meramente descrever o Direito Positivo, mas sim, utilizando-se de metodologia própria, explicá-lo.²³

Descoberta essa há muito realizada por GERALDO ATALIBA, que, ao tratar do escopo da Ciência do Direito Tributário, afirmava ser ele a compreensão, a explicação e a exposição do Direito Tributário Positivo.²⁴

Certo de que, para se apreender a real significação, que é encoberta pela questão terminológica, mostra-se necessária uma **escavação etimológica** de ambos os termos – explicar e descrever –, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES analisa-os.

Inicia pela etimologia do termo **explicar**. Ensina que explicar deriva do latim “*explicare*”, cuja significação é “...despregar, desdobrar, desenvolver, justificar, interpretar, expor, comentar, explanar [...] esclarecer, aclarar, elucidar”. É palavra formada pelo prefixo “ex” e pela palavra “*plicare*”. O prefixo “ex” tem a mesma função do prefixo “des”, qual seja, denotar separação ou mudança de estado. “*Plicare*”, por sua vez, significa pregar “...no sentido de fazer pregas ou plicas”. **Plica** significa dobra. “*Dobra*” possui a mesma raiz etimológica de “*dobro*”, e ambos correspondem a “*duplo*”, “*duplicar*”. Assim, “*explicar*” é o mesmo que “*des-duplicar*”, ou seja, descobrir ou clarear o que estava escondido na escuridão das *plicas* (dobras). Nas ciências da natureza as *plicas* estão nos fenômenos naturais, enquanto na Ciência do Direito, “...encontram-se num fenômeno lingüístico”.

Descrever, por sua vez, deriva do latim “*describere*”, cuja significação é “...expor, narrar, referir com certo desenvolvimento, delinear...”. Significação um tanto quanto limitada, se comparada àquela do termo **explicar**.

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES afirma que, se fosse elevado o grau de precisão terminológica, sob o gênero **proposições cognoscentes do direito positivo**, estariam contidas tanto **proposições explicativas**, quanto **proposições descritivas**. Entretanto, a utilização freqüente da expressão **proposições descritivas** permite a continuidade de seu uso, desde que atentemos para o fato de que sua significação é abrangente.²⁵

²³ Respectivamente: *Ibidem*, p. 13; *Idem*.

²⁴ **Apontamentos...**, *op. cit.*, p. 88

²⁵ O Direito como..., *op. cit.*, p. 14-16; e **Ciência...**, *op. cit.*, p. 125-127.

Por fim, é imprescindível mencionar o posicionamento de LOURIVAL VILANOVA, que sustenta, em sua obra **Lógica Jurídica**, ser a função da Ciência do Direito, além de conhecer o direito positivo, nele retroincidir, integrando seu processo formativo. Assim, em sua visão, a Ciência do Direito exerce função dúplice: **reprodutiva e produtiva** de seu objeto (direito positivo).²⁶

Com base nas considerações realizadas, podemos concluir que coincidem direito positivo e Ciência do Direito no modo como se apresentam. Ambos o fazem por meio de corpos ou estratos de linguagem, ou, ainda, discursos lingüísticos.²⁷

É certo, entretanto, que i) a cada um deles aplica-se uma lógica específica, e ii) cada um apresenta funções semânticas e pragmáticas próprias.²⁸

Percebemos, pois, a importância da linguagem tanto para o direito positivo quanto para a Ciência do Direito, o que autoriza e pede o seu exame com maior atenção.

1.1.2 Funções das linguagens

É importante frisarmos, de início, que a forma gramatical não está diretamente ligada à função na qual determinada linguagem é empregada. Quando muito, pode oferecer apenas indícios sobre sua função.²⁹

De acordo com PAULO DE BARROS CARVALHO, a função na qual a linguagem é empregada independe “...da modalidade frásica adotada”.³⁰

Observemos que a linguagem raras vezes se presta a uma única e exclusiva função, em seu emprego, no processo comunicacional. Há, é bem verdade, a possibilidade de identificarmos a função que pode ser considerada preponderante, mas não específica.³¹

²⁶ **Lógica jurídica**, p. 11.

²⁷ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 4; EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 30.

²⁸ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 4.

²⁹ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito tributário, linguagem e método**, p. 37.

³⁰ PAULO DE BARROS CARVALHO afirma serem quatro as formas frásicas: declarativas; interrogativas, imperativas; e exclamativas. Em sua visão as optativas e as imprecativas seriam espécies do gênero das exclamativas.- *Ibidem*, p. 55.

³¹ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Ibidem*, p. 39.

As funções desempenhadas pela linguagem que mais interessam ao escopo do presente trabalho são a **prescritiva**, do direito positivo; a **descritiva**, da Ciência do Direito; e a **metalingüística**, da lógica; que serão objeto de exame mais aprofundado.

Quando a linguagem pretende determinar comportamentos, por meio de ordens, comandos imperativos ou normas, está a exercer a função prescritiva, também denominada de performativa ou diretiva.³²

Na visão de PAULO DE BARROS CARVALHO, essa função da linguagem é empregada por todas as “...*organizações normativas*” com o escopo de incidir ou ferir o comportamento humano, projetando-se “...*sobre a região material da conduta humana*”.³³

Obviamente que o objeto da linguagem prescritiva são os comportamentos possíveis, não sendo abrangidos por sua atuação aqueles que sejam impossíveis ou necessários. Ao, adiante, tratarmos da lógica que tem por objeto a organização sintática dessa linguagem – **deôntica** – observaremos que a conduta será sempre modalizada pela linguagem, por um dos chamados **functores** ou **modais deônticos**.

Concluimos que a linguagem do direito positivo exerce função fundamentalmente **prescritiva**, visando determinar as condutas futuras dos receptores da mensagem.³⁴

É importante mencionarmos a visão parcialmente discordante de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, para quem o direito prescinde da linguagem escrita. Em seu entender, os costumes e os princípios gerais do direito não estão escritos e, mesmo assim, ostentam caráter prescritivo.³⁵

³² LUIZ ALBERTO WARAT, **O direito e sua linguagem**, p. 66; e IRVING COPI, **Introdução à lógica...**, *op. cit.*, p. 50.

³³ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 42 e 51.

³⁴ HANS Kelsen, **Teoria pura...**, *op. cit.*, p. 81-83; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 42; **Curso...**, *op. cit.*, p. 3-4; **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 4; JOANA LINS E SILVA, **Fundamentos da norma tributária**, p. 36; ALESSANDRA GONDIN PINHEIRO, **Fato jurídico tributário**, p. 40; CINTIA ESTEFANIA FERNANDES, **IPTU: texto e contexto**, p. 260; LIZIANE ANGELOTTI MEIRA, **Regimes...**, *op. cit.*, p. 26; JULIA DE MENEZES NOGUEIRA, **Imposto sobre a renda na fonte**, p. 24-25; FLORENCE CRONEMBERGER HARET. Os destinatários do direito e o sistema jurídico constitucional tributário: análise do princípio da legalidade sob o ponto de vista dos destinatários do direito, *In* AIRES F. BARRETO *et. al.*, **Direito tributário, linguagem e método: as grandes disputas entre jurisprudência e dogmática na experiência brasileira atual**, p. 349.

³⁵ **Curso...**, *op. cit.*, p. 6-11.

Nos casos em que o desejo do emissor seja informar o receptor acerca de determinado acontecimento ou situação ocorrida no mundo fenomênico, a linguagem por ele empregada o será em sua função descritiva ou informativa³⁶.

É dessa linguagem que se vale o cientista para a transmissão do conhecimento. Coisa diversa não ocorre com a Ciência do Direito que, como adverte a doutrina, é vertida em linguagem descritiva.³⁷

No presente trabalho, consideraremos a descritividade da linguagem em sua acepção larga, conforme os ensinamentos de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, acima expostos.

Aplicam-se à linguagem descritiva da Ciência do Direito as leis lógicas da **identidade**, da **não contradição** e do **terceiro excluído**.³⁸

Desempenha, a linguagem, **função metalingüística**, quando elege outro corpo ou estrato de linguagem como sua **linguagem-objeto**. Em síntese, é a linguagem que versa sobre outra linguagem, que está em nível “inferior”.

Identificamos seu emprego quando o emissor utiliza expressões como “*ou seja*”, “*melhor explicando*”, “*isto é*”, “*por outro modo*” etc, referindo-se quer à sua linguagem, quer à linguagem de outrem.³⁹

A linguagem **descritiva** da Ciência do Direito, por exemplo, desempenha função **metalingüística**, de metalinguagem, se tomada em relação à linguagem **prescritiva** do direito positivo.⁴⁰

Quem nos traz esclarecedor exemplo acerca do emprego da linguagem em sua função metalingüística é CESAR ANTÔNIO SERBENA, o lógico da UFPR:

³⁶ LUIZ ALBERTO WARAT, **O direito**..., *op. cit.*, p. 66; IRVING COPI, **Introdução**..., *op. cit.*, p. 48.

³⁷ HANS KELSEN, **Teoria pura**..., *op. cit.*, p. 81-83; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos**..., *op. cit.*, p. 4; **Direito tributário, linguagem**..., *op. cit.*, p. 40; **Curso**..., *op. cit.*, p. 3-4; CINTIA ESTEFANIA FERNANDES, **IPTU**..., *op. cit.*, p. 260; LIZIANE ANGELOTTI MEIRA, **Regimes**..., *op. cit.*, p. 26; ALESSANDRA GONDIN PINHEIRO, **Fato** ..., *op. cit.*, p. 40; JULIA DE MENEZES NOGUEIRA, **Imposto**..., *op. cit.*, p. 24-25;

³⁸ DELIA TERESA ECHAVE, MARÍA EUGENIA URQUIJO e RICARDO GUIBOURG, **Lógica, proposición y norma**, p. 83-87.

³⁹ LUIZ ALBERTO WARAT, **O direito**..., *op. cit.*, p. 48-52.

⁴⁰ LOURIVAL VILANOVA, **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**, 75; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito tributário, linguagem**..., *op. cit.*, p. 60; **Curso**..., *op. cit.*, p. 3; LIZIANE ANGELOTTI MEIRA, **Regimes**..., *op. cit.*, p. 26; EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, **Lançamento**..., *op. cit.*, p. 30; FLORENCE CRONEMBERGER HARET. Os destinatários..., *op. cit.*, p. 349.

Podemos ilustrar esta noção quando aprendemos uma língua estrangeira, por exemplo, o inglês, mas a partir das palavras do português, ou de um dicionário português-inglês. A linguagem da qual se fala é o inglês, a *linguagem-objeto*, e a linguagem na qual se fala é o português, a *metalinguagem* ⁴¹

Após o término do exame das funções da linguagem, retomemos, agora, a distinção entre a linguagem do direito positivo e a da Ciência do Direito, para explicar o que significa apresentarem funções semânticas e pragmáticas diversas.

A linguagem prescritiva do direito positivo tem por escopo prescrever comportamentos e, assim, influir na conduta dos sujeitos.

A linguagem descritiva, da Ciência do Direito, por sua vez, não interfere nas condutas intersubjetivas, limitando-se a descrever, como metalinguagem que é, em sentido amplo, seu objeto, ou seja, o direito positivo.

1.1.3 A linguagem e seu grau de elaboração

Com relação ao grau de elaboração da mensagem, a doutrina alude a seis espécies de linguagem: i) natural; ii) técnica; iii) científica; iv) filosófica; v) formalizada; e vi) artística. Interessam-nos, para o presente estudo, apenas quatro delas: a natural, a técnica, a científica e a formalizada.

A linguagem **natural** é aquela empregada quotidianamente, no processo comunicacional, pelas pessoas. Quando da utilização dessa linguagem, não há compromisso com a precisão significativa das palavras, contendo o que DELIA TERESA ECHAVE, MARÍA EUGENIA URQUIJO e RICARDO GUIBOURG chamam de “...intoxicações semânticas...” ⁴²

Na medida em que o importante, no emprego dessa linguagem, é fazer-se entender pelo interlocutor, o contexto na qual esteja inserida mostra-se, como ressalta LUIS ALBERTO WARAT, imprescindível, para a compreensão da mensagem. ⁴³

⁴¹ **Lógica e Direito: elementos para uma reconstrução formal do raciocínio jurídico**, p. 20.

⁴² **A Lógica...**, *op. cit.*, p. 27.

⁴³ **O direito...**, *op. cit.*, p. 52.

Observamos que não há, na linguagem natural, rigidez, em termos sintáticos e semânticos. Isso não ocorre também em termos pragmáticos, que, por este prisma, é a linguagem “...riquíssima...” ou, ainda, “...extremamente fecunda...”.⁴⁴

Concluímos, desde logo, que a linguagem natural não pode ser utilizada para a descrição científica, tendo em vista que, em seu corpo, não estão presentes o rigor e o refinamento exigidos pela ciência.

A linguagem **técnica** não deixa de ser uma espécie da linguagem natural que aproveita, em seu corpo, palavras e expressões próprias de determinados ramos do conhecimento científico. Podemos dizer, portanto, que é linguagem mista. Não é inteiramente vertida em linguagem natural, mas muito longe está de alcançar a precisão e coerência próprias da linguagem científica. Seu escopo é informar o destinatário sobre o funcionamento de algo, ou orientar sua conduta, a exemplo dos manuais de instrução e bulas de medicamentos.

A linguagem prescritiva do direito positivo, considerada em seu sentido largo, é técnica. Aqui, linguagem do direito positivo, em sentido largo, quer significar tanto a linguagem empregada pelo Poder Legislativo, ao editar normas gerais e abstratas, quanto aquela que o é pelos membros do Poder Judiciário, ao criar a norma individual e concreta.⁴⁵

O Parlamento, por ser composto por representantes cuja formação cultural é diversificada – essência da democracia representativa – não tem condições de utilizar uma linguagem precisa, vertendo as proposições prescritivas em linguagem técnica.

Segundo PAULO DE BARROS CARVALHO, essa é a explicação pela qual se encontram erros, atecnias, impropriedades e ambigüidades nos textos legais. Apesar de não se encontrarem, na mesma intensidade, tais ruídos, nas sentenças e acórdão produzidos pelos membros do Poder Judiciário, e, mesmo presente em seu discurso mais rigoroso o emprego de palavras ínsitas à Ciência do Direito, a linguagem por eles empregada é também técnica.⁴⁶

⁴⁴ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 56-57.

⁴⁵ *Ibidem*, p. 58; Em seu **Curso...**, *op. cit.*, p. 5, PAULO DE BARROS CARVALHO sustentava anteriormente, que também poderiam ser compreendidos, na acepção ampla de legislador os funcionários do Poder Executivo, por editarem atos administrativos e, até mesmo, atos praticados por particulares, conforme determinação do Direito Positivo.

⁴⁶ *Idem*.

A linguagem **científica** origina-se da linguagem natural, da qual se excluem os termos carregados por imprecisões significativas, tais como vagueza, ambigüidade e cargas valorativas, buscando-se a maior univocidade possível das palavras que a compõem, num processo que se denomina de **depurativo**.

Percebemos, dessa forma, que a dimensão pragmática dessa linguagem é pobre. Entretanto, nem sempre esse processo de depuração alcança êxito em afastar a plurissignificação dos vocábulos. Nessas ocasiões, empregaremos o que CARNAP, citado por PAULO DE BARROS CARVALHO, chama de **processo de elucidação**, que nada mais é do que, logo após o emprego da palavra, explicar em que sentido é ela utilizada.⁴⁷

A linguagem **científica** busca ser coerente e rigorosa para descrever seu objeto, e isso requer seja sintaticamente bem organizada e atentamente elaborada do ponto de vista semântico. Não apresenta, em seu corpo, manifestações de cunho valorativo, razão pela qual as palavras empregadas pelo cientista, nesse discurso, serão axiológica e emotivamente neutras.⁴⁸

O convencimento do receptor não decorre de esforços de retórica do emissor, mas sim da precisão descritiva da linguagem científica.

Entretanto, é importante lembrarmos, com PAULO DE BARROS CARVALHO, que há ocasiões em que nem mesmo os mais intensos esforços do cientista do Direito são suficientes para exterminar os citados problemas semânticos da linguagem, tais como a vagueza e a ambigüidade. Esses problemas somente desaparecerão na linguagem formalizada da lógica jurídica.⁴⁹

Quando extraímos os núcleos dos conteúdos de significação da linguagem com o escopo de ressaltar as relações existentes entre classes de indivíduos ou elementos, utilizamos a linguagem **formalizada**. Extrair os núcleos dos conteúdos de significação não significa dizer que não há significações. Significações há, ainda que minimamente.⁵⁰

⁴⁷ **Direito tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 59. Alerta-se para o fato de que ao tratar desse tipo de linguagem, LUIZ ALBERTO WARAT nomina-o de *linguagem técnica - O direito...*, *op. cit.*, p. 52-53. Sobre o processo de elucidação, vide, deste último autor, *Ibidem*, p. 59-62.

⁴⁸ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 61.

⁴⁹ **Curso...**, *op. cit.*, p. 6.

⁵⁰ LOURIVAL VILANOVA, **Lógica...**, *op. cit.*, p. 46 e 49-50.

Essa linguagem substitui as palavras empregadas no processo comunicacional por símbolos lógicos convencionalmente estabelecidos que possibilitem a realização de cálculos proposicionais, que são as relações possíveis entre essas unidades.⁵¹

Na linguagem formalizada, empregamos símbolos que representam “...os *objetos em geral, os predicados em geral, além das partículas que cumprem função meramente sintáticas ou operatórias*” (sic).⁵²

Retêm-se, na linguagem formalizada, somente os **tipos de significação**, ou seja, a função sintática desempenhada por determinado termo. Aqueles que possuem significação própria, tais como o termo-sujeito ou o termo-predicado, que não são hábeis a ligar proposições, são os **categoremas**. Os **sincategoremas** não possuem significação por si mesmos, carecendo de auxílio para que se completem. Conduzidos por ela – linguagem formalizada – adentramos no domínio das formas lógicas.⁵³

Caso pretendêssemos expressar, em linguagem formalizada, a relação jurídica existente entre dois sujeitos de direito, poderíamos utilizar as variáveis “x” e “y” e a constante “R”. “xRy” nada mais quer dizer – tendo em vista, lembre-se, que as variáveis e as constantes mantêm um mínimo de significação, pois a linguagem formalizada é linguagem, e não mero cálculo matemático – que entre quaisquer sujeitos de direito (“x” e “y”) haverá um relacional deôntico “R”, modalizado em **permitido, proibido ou obrigado**, dirigido às suas condutas.⁵⁴

Ainda que brevemente, a lógica merece mais algumas palavras.

A lógica está compreendida no campo da Filosofia que cuida do conhecimento. LOURIVAL VILANOVA inicia sua obra **Lógica Jurídica** afirmando ser a lógica “...um ponto de vista sobre o conhecimento”.⁵⁵

⁵¹ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito tributário, linguagem...**, op. cit., p. 72-73 e 95-98.

⁵² *Ibidem*, p. 73. LOURIVAL VILANOVA afirma que ocorre a formalização quando “...em lugar de uma palavra de uma língua natural, com referência a uma situação objetiva concreta do mundo, ponho um símbolo apto para recolher qualquer coisa ou situação objetiva de qualquer universo. O necessário é que o símbolo seja substituído por adequados *tipos sintáticos* (categorias sintáticas): de sujeito, de predicado, de proposição...” - **Lógica...**, op. cit., p. 39-40.

⁵³ *Ibidem*, 39.

⁵⁴ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito tributário, linguagem...**, op. cit., p. 64.

⁵⁵ **Lógica...**, op. cit., p. 15.

Apresenta-se em linguagem formalizada, cujas regras sintáticas são rígidas, e, no plano semântico, seus signos apresentam tão-somente um sentido. Tem por escopo, com a utilização de categoremas e sincategoremas, a identificação das relações entre temas, proposições e argumentos.⁵⁶

Enquanto ciência, a lógica – cujo discurso se direciona ao universo das formas lógicas – volta sua atenção para o pensamento humano, trabalhando com as estruturas formais que o organizam.⁵⁷

LOURIVAL VILANOVA, após ressaltar que a lógica, pelo seu nível de abstração, parece inadequada ao manejo do direito positivo, diz que, na verdade, não o é, na medida em que põe ao dispor do cientista do Direito “...*destreza, rigor e clareza...*”, quando do desempenho daquela atividade.⁵⁸

Podemos concluir que haverá lógica somente onde houver linguagem, ainda que insignificante. Somente após a identificação da função desempenhada pela linguagem é que será possível identificar qual a lógica que informa os seus enunciados.

Segundo PAULO DE BARROS CARVALHO, ocorrendo alteração na função da linguagem empregada, haverá, conseqüentemente, alteração na lógica empregada, o que demonstra, desde logo, a importância do plano pragmático para a eleição da lógica com a qual se trabalhará.⁵⁹

Não é possível tratarmos de lógica sem mencionarmos as formas lógicas.

LOURIVAL VILANOVA, ao explicar em que consistem as formas lógicas, afirma que as definir é impossível, na medida em que são “...*um conceito fundamental, delimitador de toda uma área e não um conceito derivado, colocado dentro dessa área*”. Diz ele que é possível descrever, entretanto, como se alcançam as formas lógicas. Atingiremos o intento, substituindo os termos abarrotados de significação por termos quaisquer, sem significação peculiar, com o escopo de não falarmos sobre nada em particular. Os sujeitos (objetos) passam a ser variáveis-de-objeto e as características dos objetos tornam-se variáveis-de-predicado, os conectivos – conjunções e preposições, por exemplo – são substituídos por

⁵⁶ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 68.

⁵⁷ *Ibidem*, p. 68-69.

⁵⁸ **Lógica...**, *op. cit.*, p. 10.

⁵⁹ **Direito tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 70.

partículas abstratas, são as **variáveis proposicionais** a que aludem DELIA TERESA ECHAVE, MARÍA EUGENIA URQUIJO e RICARDO GUIBOURG.⁶⁰

Esclarecedor é o exemplo do qual se vale LOURIVAL VILANOVA para identificar a forma lógica. Reduz o enunciado “Sócrates é mortal” para a **forma lógica** “ $\text{Ex } f(x)$ ”, que significa que “...*existe um x tal que tem a propriedade ‘f’*”. A forma lógica é exatamente essa estrutura reduzida.⁶¹

Parece-nos, entretanto, que, aquilo a que alude LOURIVAL VILANOVA como forma lógica, é o que ECHAVE, URQUIJO e GUIBOURG chamam de **fórmula proposicional**.⁶²

Essas fórmulas poderão ser **atômicas** ou **moleculares**. As primeiras são aquelas constituídas por uma variável proposicional não modificada por qualquer operador ou conectivo. As moleculares, por sua vez, são aquelas resultantes da combinação de duas fórmulas unidas por um operador ou conectivo. Em relação às formula moleculares, lembremo-nos que “*Toda fórmula molecular es una función de verdad de las fórmulas atómicas que la componen*”, ou seja, serão verdadeiras ou falsas a depender da verdade ou falsidade das variáveis proposicionais que as compõem.⁶³

A estrutura da forma lógica é composta por **símbolos-de-variáveis** e **símbolos-de-constantes**. Os símbolos-de-variáveis, que podem ser de objeto (sujeito) ou de predicado, são flexíveis, podendo ser preenchidos de significação. As constantes lógicas, em contrapartida, são símbolos funcionais com função operatória fixa, que, na lição de LOURIVAL VILANOVA, podem ser “...*quantificar um sujeito ou um predicado*”, “...*relacionar uma variável-de-sujeito com uma variável-de-predicado*” ou, ainda, “...*conectar enunciados*”.

Utilizando a análise do enunciado “Sócrates é mortal” como exemplo, LOURIVAL VILANOVA afirma que “Sócrates” é nome de objeto e “Mortal” é nome de predicado, mas que o “é” carece de referência objetiva, mostrando-se apenas como operador; operador esse também chamado de **conectivas extensionais, signos**

⁶⁰ **Lógica...**, *op. cit.*, p. 39.

⁶¹ **Lógica...**, *op. cit.*, p. 26-27.

⁶² “Una fórmula proposicional es una expresión simbólica que está compuesta exclusivamente por variables proposicionales, conectivas o signos lógicos y símbolos auxiliares” - **Lógica...**, *op. cit.*, p. 43.

⁶³ *Ibidem*, p. 46.

lógicos ou **constantes lógicas**, como querem ECHAVE, URQUIJO e GUIBOURG.⁶⁴

E para diminuir ao máximo os resquícios da linguagem natural, procurando, com isso, eliminar da linguagem formalizada da lógica aquilo que seja extralógico, tanto as **variáveis-de-objeto** quanto as **variáveis-de-predicado**, assim como os **conectivos**, são substituídos por símbolos destituídos de significação.

Os conectivos classificam-se em **monádicos** ou **diádicos (binários)**, a depender do modo como afetam as variáveis a que se referem. Afetando apenas uma proposição, será monádico. Se afetar duas proposições concomitantemente, será diádico.⁶⁵

Ainda sobre a função metalingüística da linguagem formalizada da lógica, é preciso dizer que desempenha essa função tanto em relação à linguagem prescritiva do direito positivo quanto para a linguagem descritiva da Ciência do Direito.

A lógica descreve as linguagens próprias do direito positivo e da Ciência do Direito em linguagem formalizada. Com isso, abre-se a possibilidade ao lógico de, manejando leis e estruturas lógicas, mapear esses dois corpos de linguagem.

Irretorquível a lição de LOURIVAL VILANOVA, ao afirmar que a linguagem lógica não é uma linguagem a mais a compor o rol da linguagem natural, e sim uma linguagem artificial que, em relação às demais linguagens que descrevem os diversos mundos, é **sobrelinguagem** (metalinguagem).⁶⁶

Daí retiramos a conclusão de que a lógica é criada, e, em razão disso, parece ser possível afirmar que seus valores são eleitos arbitrariamente.

Afirma PAULO DE BARROS CARVALHO que o objeto da lógica deôntico-jurídica será a linguagem dos enunciados prescritivos do direito positivo e o da lógica apofântica será o rol de enunciados produzidos pelo cientista do Direito; confirmando, portanto, seu caráter de metalinguagem, em relação à linguagem prescritiva do direito positivo, e de meta-metalinguagem, se considerada como metalinguagem da metalinguagem da linguagem prescritiva, ou seja, como

⁶⁴ L. VILANOVA, **Lógica...**, *op. cit.*, p. 28-29; D. T. ECHAVE, M. E. URQUIJO e R. GUIBOURG, **Lógica...**, *op. cit.*, p. 40-41.

⁶⁵ DELIA TERESA ECHAVE, MARÍA EUGENIA URQUIJO e RICARDO GUIBOURG, **Lógica...**, *op. cit.*, p. 41-42.

⁶⁶ **Lógica...**, *op. cit.*, p. 51.

metalinguagem da linguagem descritiva da Ciência do Direito, que, neste caso, torna-se linguagem-objeto da linguagem lógica.⁶⁷

Utilizando os ensinamentos de LOURIVAL VILANOVA, acerca da potência das linguagens, acreditamos que a compreensão será facilitada. Convencionemos que a linguagem prescritiva do direito positivo seja o ponto de partida. Diremos, então, que será linguagem de potência zero (P^0). A linguagem da Ciência do Direito, cujo objeto é a linguagem prescritiva do direito positivo, será linguagem de potência um (P^1). A linguagem lógica, por sua vez, que tem por objeto a linguagem descritiva da Ciência do Direito (P^1) será, por sua vez, uma linguagem de potência dois (P^2), de sobrenível, portanto, em relação às anteriores.⁶⁸

A lógica cujo objeto é a linguagem do direito positivo é a **deôntica**, também denominada de **lógica das normas**, ou ainda, **do dever-ser**. É corrente a afirmação de que os valores lógicos da linguagem prescritiva, como a do direito positivo, são a **validade** e a **não-validade**, mas a explicação da razão de serem esses os valores que a informa somente é encontrada no reduto da lógica, mais precisamente, da lógica jurídica.⁶⁹

A lógica **apofântica**, **clássica** ou **alética** é a que tem por objeto de estudo a análise do discurso descritivo das ciências em geral, dentre elas, a Ciência do Direito. A exemplo do que ocorre com a lógica deôntica, é corrente a afirmação da doutrina a respeito dos valores que informam a lógica apofântica, quais sejam, **verdade** e **falsidade**. Seus enunciados descritivos serão verdadeiros se os fatos ocorrem ou tenham ocorrido de acordo com a descrição; e falsos se não tiverem ocorrido ou não venham a se concretizar de conformidade com o descrito. A verdade ou a falsidade do enunciado com relação ao fato será identificada pela metalinguagem, da qual será a linguagem descritiva a linguagem-objeto. Mas, a explicação, a respeito de serem esses os valores aplicáveis à linguagem descritiva, também é problema lógico, e não jurídico.⁷⁰

⁶⁷ **Direito tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 71.

⁶⁸ **Lógica...**, *op. cit.*, p. 54-56. E, do mesmo autor, **As estruturas...**, *op. cit.*, 76.

⁶⁹ HANS Kelsen, **Teoria pura...**, *op. cit.*, p. 82; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 41 e 70-71; **Curso...**, *op. cit.*, p. 4; FÁBIO ULHOA COELHO, **Para entender...**, *op. cit.*, p. 8; LIZIANE ANGELOTTI MEIRA, **Regimes...**, *op. cit.*, p. 26; JULIA DE MENEZES NOGUEIRA, **Imposto...**, *op. cit.*, p. 25.

⁷⁰ HANS Kelsen, **Teoria pura...**, *op. cit.*, p. 81; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 40 e 70; **Curso...**, *op. cit.*, p. 4; FÁBIO ULHOA COELHO, **Para entender...**, *op. cit.*, p. 9. ECHAVE, URQUIJO e GUIBOURG, **Lógica...**, *op. cit.*, p. 37-38; LIZIANE

Em razão disso, o tratamento dos valores aplicáveis à linguagem prescritiva do direito positivo e à descritiva da Ciência do Direito em muito extrapolaria os limites desse trabalho, razão pela qual partiremos do pressuposto, aqui aceito, de que são esses os valores aplicáveis às mencionadas linguagens.

1.2 O Sistema do direito positivo e o da Ciência do Direito

Partindo da premissa de que tanto a Ciência do Direito quanto o direito positivo exprimem-se em linguagem e que cada uma dessas linguagens exerce funções peculiares, sendo-lhes aplicáveis lógicas distintas, as quais condicionam suas proposições a diferentes valores, MARCELO NEVES empreendeu interessante classificação, que adotaremos nesta dissertação.

Analisando a presença da linguagem em sua constituição – ou como diz PAULO DE BARROS CARVALHO, a “...índole lingüística ou extralingüística do sistema” –, MARCELO NEVES distinguiu os sistemas, num primeiro momento, em **reais** ou **empíricos** e em **proposicionais**.⁷¹

Os sistemas **reais** ou **empíricos** são constituídos por fenômenos naturais ou sociais que se desencadeiam, ordenando-se pelo princípio da causalidade.⁷²

Os sistemas **proposicionais** subdividem-se em **nomológicos** e em **nomoempíricos**. Aos sistemas nomológicos pouco importam os dados da realidade. Seu desenvolvimento dá-se por meio de um processo dedutivo interno, indiferente a qualquer verificação dos fatos.⁷³

Os sistemas proposicionais nomoempíricos, por sua vez, referem-se a objetos do mundo, seja direta, seja indiretamente. Estes, por sua vez, subdividem-se em **descritivos** e em **prescritivos**. Os sistemas proposicionais nomoempíricos

ANGELOTTI MEIRA, *Regimes...*, op. cit., p. 27; JULIA DE MENEZES NOGUEIRA, *Imposto...*, op.cit., p. 25.

⁷¹ **Direito tributário: fundamentos...**, op. cit., p. 45.

⁷² MARCELO NEVES, **Teoria da inconstitucionalidade das leis**, p. 3. PAULO DE BARROS CARVALHO rechaça esses sistemas, baseando-se na premissa de que a linguagem constitui a realidade. Suas palavras são firmes: “...a subespécie dos sistemas reais não pode ser aceita no âmbito do modelo que venho desenvolvendo, exatamente porque pressupõe objetos da experiência que extrapolam os limites da linguagem” - **Direito tributário: fundamentos...**, op. cit., p. 46-47.

⁷³ MARCELO NEVES, **Teoria da inconstitucionalidade das leis**, p. 4-5.

descritivos têm por escopo descrever como se relacionam os objetos do mundo, sejam elas relações reais ou proposições prescritivas. Nestes, a referência é indireta, naqueles, é direta, na esteira do que mencionava LOURIVAL VILANOVA, ao criticar a analogia utilizada por HANS KELSEN entre **leis naturais** e **proposições jurídicas**. Raciocínio esse desenvolvido no início deste trabalho, mais precisamente no item 1.1.1.⁷⁴

Os sistemas proposicionais nomoempíricos prescritivos, também chamados de **normativos** têm por escopo regular condutas, direcionando-as. Seu objetivo é sobre elas incidir e fazer com que os destinatários da prescrição ajam da maneira desejada.⁷⁵

Interessam para o presente estudo os sistemas proposicionais nomoempíricos descritivos e prescritivos (normativos), pois se referem à Ciência do Direito e ao Direito positivo, respectivamente.

Ambos podem ser denominados **sistemas** porque as suas características estão diretamente ligadas às linguagens nas quais são vertidos. O Sistema do direito positivo, por exemplo, vertido em linguagem prescritiva, sobre cujas proposições aplicam-se os valores **validade** e **invalidade**, terá como característica possuir um determinado **repertório**, arranjado a ponto de formar uma **estrutura ordenada**, que formará uma **unidade**. A coerência não é característica do Sistema de direito positivo e, sua falta, não o descaracterizará como tal.

Coerência somente será encontrada no Sistema da Ciência do Direito. Esse sistema, além de possuir um determinado repertório, organizado estruturalmente, compondo um corpo unitário, apresentará a peculiaridade de ser **coerente**.

Aprofundar o tema extravasaria os confins da presente dissertação, razão pela qual direcionamos o leitor para o trabalho de autoria de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, que, analisando as concepções do vocábulo sistema e as características das lógicas aplicáveis a cada um dos corpos lingüísticos, alcançou as conclusões que orientaram o desenvolvimento deste tópico.⁷⁶

Por fim, cabe mencionar a peculiaridade do sistema proposicional nomoempírico prescritivo que ora nos interessa. O Sistema de direito positivo

⁷⁴ Ibidem, p. 6.

⁷⁵ Ibidem, p. 7.

⁷⁶ A noção de sistema no Direito, p. 53-64.

brasileiro apresenta a característica de suas unidades serem ordenadas hierarquicamente, todas derivadas da norma hipotética fundamental que as fundamenta.⁷⁷

Abaixo dela, encontra-se a Constituição, que confere fundamento de validade a todos os demais enunciados prescritivos existentes no sistema. Noção essa de fundamental importância, pois é, de certa forma, comum, encontrarmos flagrantes inconstitucionalidades na legislação tributária, o que, como se verá, não é diferente na legislação do IPI.

1.3 O Direito como corpo lingüístico

Como visto, tanto o direito positivo como a Ciência do Direito expressam-se por meio da linguagem. Fato esse que autoriza o cientista do direito a valer-se do instrumental oferecido pela Semiótica para explicar o direito positivo com maior precisão.⁷⁸

A Semiótica permite a análise dos signos em três diferentes planos, pautando-se nas vinculações dos signos: o **sintático**, o **semântico** e o **pragmático**, sobre os quais encontramos interessante síntese em MARCELO NEVES.⁷⁹

No plano sintático, encontram-se as relações dos signos entre si. Nas investigações desenvolvidas neste plano não há lugar para o exame das designações dos signos, tão-pouco de suas relações com seus usuários. Ao aplicá-

⁷⁷ MARCELO NEVES, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 27-29; PAULO DE BARROS CARVALHO assevera, sobre o sistema de Direito Positivo, que “...as entidades que o compõem estão dispostas numa estrutura hierarquizada regida pela fundamentação ou derivação, que se opera tanto no aspecto material quanto no formal ou processual, o que lhe imprime possibilidade dinâmica, regulando, ele próprio, sua criação e sua transformação” - **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 51; NORBERTO BOBBIO, **Teoria do ordenamento jurídico**, p. 48-53.

⁷⁸ EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 31.

⁷⁹ “O ordenamento jurídico constitui, do ponto de vista semiótico, um complexo sistema de linguagem, sendo-lhe característica, portanto, a existência de três dimensões básicas: a sintática, a semântica e a pragmática. No seu aspecto sintático, interessam especificamente as interconexões entre os signos normativos, pondo-se entre parênteses os seus significados específicos e os objetos ou situações objetivas a que se referem, como também os emitentes e destinatários da mensagem normativa. A dimensão semântica diz respeito à relação entre o signo normativo e sua significação (aspecto conotativo), ou à relação entre o signo normativo e os objetos ou situações objetivas a que se refere (aspecto denotativo). A pragmática evidencia o relacionamento dos signos normativos com os seus utentes, ou seja, os emitentes e destinatários das mensagens normativas, revelando o aspecto discursivo-dialógico da linguagem jurídica” - **Teoria...**, *op. cit.*, p. 21-22.

lo ao campo jurídico, LUIS ALBERTO WARAT afirma que “...uma expressão está sintaticamente bem formada quando o enunciado acerca de uma ação encontra-se deonticamente modalizado”. O plano semântico limita-se a estudar as relações que os signos mantêm com os objetos aos quais se referem, ou melhor, com seus significados. Quando examinamos o sentido do vocábulo empregado pelo legislador, a análise desempenhada é a do plano semântico. O plano pragmático detém-se no estudo das relações dos signos com seus usuários, com os utentes da linguagem.⁸⁰

O estudo das funções da linguagem encontra lugar nesse último plano.

1.4 A criação constitucional do tributo e a competência tributária

1.4.1 Introdução

O sistema tributário brasileiro é eminentemente constitucional. Melhor explicando: o constituinte praticamente esgotou as questões referentes à tributação, pouco deixando para o legislador ordinário. De fato, JOSÉ ROBERTO VIEIRA, apoiando-se na classificação realizada por JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, afirma que a Constituição Brasileira de 1988 é da espécie “*Constituição-Mãe*”, sendo esta entendida como aquela na qual “...todo cidadão pretende encontrar uma referência constitucional a seus problemas pessoais”, e, de fato, quase sempre a encontra.⁸¹

Tão vasto foi o tratamento dispensado pelo Legislador Constitucional que, GERALDO ATALIBA assim se manifestou:

O sistema constitucional tributário brasileiro é o mais rígido de quantos se conhece, além de complexo e extenso. Em matéria tributária tudo foi feito pelo constituinte, que afeiçoou integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe somente obedecê-lo, em nada podendo contribuir para plasmá-lo.⁸²

⁸⁰ O direito..., *op. cit.*, p. 40-45.

⁸¹ A regra-matriz ..., *op.cit.*, p. 39.

⁸² Sistema constitucional tributário brasileiro, p. 21.

Mas qual seria a razão para tanta preocupação do Legislador Constitucional com o sistema tributário, a ponto de praticamente esgotá-lo já na Constituição, em certa medida, tolhendo a atuação do legislador ordinário? A explicação é dada por JOSÉ ROBERTO VIERA, quando afirma que “... **a ação de tributar implica aquela tensão entre a competência do Estado e dois direitos humanos fundamentais: a liberdade e a propriedade**, constitucionalmente amparados, razão pela qual é apropriado que a disciplina da tributação seja eminentemente constitucional...”⁸³

Pois bem. O Legislador Constitucional denominou a Seção II do Capítulo I do Título VI da Constituição Federal de 1988 como “*Das limitações do poder de tributar*”.

Mostra JOSÉ ROBERTO VIEIRA que a doutrina estrangeira e a nacional – a exemplo de GERALDO ATALIBA – denominavam a possibilidade de instituir e de exigir tributos como um **poder**, ligado diretamente à soberania do Estado. E que, em contraposição a esse entendimento, formou-se doutrina que apartava o exame do poder tributário da idéia de soberania. JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, por exemplo, afirma que enfocar o tema da “...*tributação sob o prisma da soberania [...]* introduz nessa matéria todas as dificuldades que revestem a elaboração do conceito de soberania”.⁸⁴

Mas mesmo dissociado da idéia de soberania, a noção de **poder tributário** continuava imprecisa. Algo inaceitável dentro de um discurso que se pretendia científico.⁸⁵

O professor da UFPR alerta para o fato de que a “...*heterogeneidade da expressão ‘poder’ tributário aponta para a atitude cientificamente condenável – pela inexatidão manifesta – de admitir a convivência de diferentes funções e competências dentro da mesma categoria conceptual...*” e, seguindo os passos de RENATO ALESSI, GIAN ANTONIO MICHELI e ANTONIO BERLINI, debruça-se

⁸³ **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 41. Em outra passagem confirma esse posicionamento: **Medidas Provisórias em Matéria Tributária: As Catilnárias Brasileiras**, p. 46.

⁸⁴ G. ATALIBA, **Apontamentos...**, *op. cit.*, p. 91, 92, 232-234; J. SOUTO MAIOR BORGES, **Teoria geral da isenção tributária**, p. 29.

⁸⁵ JOSÉ ROBERTO VIEIRA. E, afinal, a Constituição cria tributos! *In*: HELENO TAVEIRA TÔRRES, **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**, p. 610-618.

sobre o **poder tributário** a fim de melhor descrever os diversos significados que lhe foram atribuídos pela doutrina.⁸⁶

Explana, JOSÉ ROBERTO VIEIRA, que RENATO ALESSI separou o poder tributário em potestade tributária primária e em potestade tributária complementar. A primeira referia-se à ação de editar normas jurídicas com o escopo de estabelecer tributos, enquanto a segunda se ligava à aplicação da norma que os instituiu, o que demonstrava seu caráter administrativo. Continua, expondo que coube a GIAN ANTONIO MICHELI desenvolver a distinção, separando o poder tributário em Potestade Normativa Tributária – que nada mais era do que a possibilidade de o Estado legislar, em matéria tributária, criando e regulando as prestações com essa índole – de um lado, e em Potestade de Imposição – aplicação pelo Estado das normas anteriormente criadas, a fim de alcançar a prestação tributária, atividade caracteristicamente administrativa – de outro. Mencionou, ainda, ANTONIO BERLIRI, para quem Potestade tributária referia-se à atividade legislativa, e *Potestade* regulamentar da administração pública em matéria tributária, por sua vez, aludia à atividade administrativa; e, por fim, trouxe à baila o entendimento de ALBERT HENSEL, que se valia da expressão Poder tributário para se referir à possibilidade de abstratamente criar o tributo, e de Competência para a atividade administrativa destinada a ver satisfeita a exigência. Inegavelmente, JOSÉ ROBERTO VIEIRA demonstrou o que, em suas próprias palavras, chama de “...grande variação terminológica...” que experimenta o tema.⁸⁷

Mas existe um **Poder tributário**?

Como bem defendem ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA e JOSÉ ROBERTO VIEIRA é equivocada a menção a um poder tributário cujos titulares seriam as pessoas políticas União, Estados, Distrito Federal e Municípios.⁸⁸

Dotada de **poder** – fosse ele de qualquer espécie, inclusive tributário – estava a Assembléia Nacional Constituinte, que, por lançar a pedra fundamental do

⁸⁶ Ibidem, p. 615.

⁸⁷ RENATO ALESSI. *La funzione tributaria in generale*, in RENATO ALESSI e GAETANO STAMMATTI, *Istituzione di Diritto Tributario*, p. 29; GIAN ANTONIO MICHELI, *Curso de Derecho Tributario*, p. 141-142 e 167-168; ANTONIO BERLIRI, *Principios de Derecho Tributario*, p. 177; ALBERT HENSEL, *apud* C. M. GIULIANI FONROUGE, *Derecho Financiero*, v. I, p. 337, *Apud* JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *E, afinal...*, *op. cit.*, p. 616-618.

⁸⁸ R. A. CARRAZZA, *Curso de direito constitucional tributário*, p 481-482; e ICMS, p. 27; J. R. VIEIRA, *E, afinal...*, *op. cit.*, p. 620.

edifício jurídico brasileiro – a Constituição Federal de 1988 – gozava de ampla liberdade para estabelecer as prescrições primeiras do ordenamento jurídico, como ensinou o saudoso ALFREDO AUGUSTO BECKER.⁸⁹

Esgotado o exercício do mencionado poder, o que restou foram suas parcelas. Às parcelas desse “poder tributário”, distribuída entre as pessoas políticas, dá-se o nome de **competência tributária**.⁹⁰

1.4.2 Competência tributária.

Estudar competência tributária é debruçar-se sobre o direito positivo em movimento, sobre seus processos de produção e aplicação, aos quais HANS KELSEN chamou de **dinâmica jurídica**.⁹¹

A competência tributária é usualmente conceituada pela doutrina como a aptidão ou faculdade para **criar** abstratamente o tributo; observando-se o procedimento previsto na Constituição para tanto.⁹²

Trata-se de norma de estrutura dirigida ao legislador, cujo modal deôntico é o permitido, para que institua, por meio de lei, geralmente ordinária, abstratamente,

⁸⁹ **Teoria geral do direito tributário**, p. 286.

⁹⁰ ALFREDO AUGUSTO BECKER, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 286-287 e 290; JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 30; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 236;.

⁹¹ “...podemos distinguir uma teoria estática e uma teoria dinâmica do Direito. A primeira tem por objeto o Direito como um sistema de normas em vigor, o Direito no seu momento estático; a outra tem por objeto o processo jurídico em que o Direito é produzido e aplicado, o Direito no seu movimento. Deve-se, no entanto, observar-se, a propósito, que este mesmo processo é, por sua vez, regulado pelo Direito. É, com efeito, uma característica muito significativa do Direito o ele regular a sua própria produção e aplicação. A produção das normas jurídicas gerais, isto é, o processo legislativo, é regulado pela Constituição, e as leis formais ou processuais, por seu turno, tomam à sua conta regular a aplicação de leis materiais pelos tribunais e autoridades administrativas. Por isso, os atos de produção e de aplicação (que como veremos, também é ela própria produção) do Direito, que representam o processo jurídico, somente interessam ao conhecimento jurídico enquanto formam o conteúdo das normas jurídicas, enquanto são determinados por normas jurídicas. Desta forma, também a teoria dinâmica do Direito é dirigida a normas jurídicas, a saber, àquelas normas que regulam a produção e a aplicação do Direito” - **Teoria pura...**, *op. cit.*, p. 79-80.

⁹² ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, **Curso de direito constitucional tributário**, p. 482-485; *ICMS*, p. 28-29; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 235; *A regra Matriz do ICM*, São Paulo, 1981, **Tese (Livro Docência em Direito Tributário)**, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, p. 22; LUCIANO AMARO, **Direito tributário brasileiro**, p. 93; EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, **IPI: princípios e estrutura**, p. 18.

o tributo. Permite-se ao legislador que institua uma obrigação – espécie de modal deôntico.⁹³

Cabe, aqui, entretanto, lançar um questionamento: a competência tributária é a aptidão para que o legislador infraconstitucional crie, em abstrato, o tributo, ou apenas institua o tributo, completando a sua regra-matriz de incidência, a partir dos elementos indispensáveis já presentes no texto Constitucional? Abaixo, cuidaremos da questão.

Retornemos aos trilhos. A exigência da edição de lei em sentido formal decorre da expressa dicção dos artigos 5º, II e 150, I, da Constituição Federal de 1988, os quais prescrevem ser vedado às pessoas políticas instituir ou aumentar tributo que não seja por meio de lei.⁹⁴

Exige-se lei geralmente ordinária porque a Constituição Federal de 1988 estabeleceu casos específicos de tributos que clamam por lei complementar, a exemplo do que ocorre com a competência residual da União, prevista no artigo 154, I; e com a instituição de empréstimos compulsórios, previstos no artigo 148, I e II, ambos da Constituição Federal de 1988.⁹⁵

Os dados essenciais da norma jurídica de incidência dos tributos são apresentados já na Constituição. ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA afirma que o legislador constitucional prescreveu a norma-padrão de incidência, o mínimo necessário, o átomo de cada tributo, na qual consta “...a hipótese de incidência

⁹³ ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, *Curso...*, op. cit., p. 481-483; JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *E, afinal...*, op. cit., p. 639. Sobre os modais deônticos dedicaremos espaço significativo por ocasião do estudo da norma jurídica.

⁹⁴ A prescrição do artigo 150, I, da Constituição Federal, é a seguinte: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Esse artigo, em conjunto com o artigo 5º, II, da Constituição Federal – “...ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” –, estabelecem o Princípio da Legalidade Tributária, a ser adiante estudado.

⁹⁵ A diferença entre Lei Ordinária e Lei Complementar será, ainda, objeto de análise. A competência residual da União está prevista no artigo 154, I, da Constituição Federal de 1988, o qual prescreve que “A União poderá instituir: I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”. O artigo anterior, ao qual faz menção o inciso I do artigo 154, é o que arrola os impostos que poderão ser instituídos pela União. O artigo 148, I e II, da Constituição Federal, que trata dos empréstimos compulsórios, por sua vez, está assim redigido: “A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b”. O dispositivo constitucional citado pelo inciso II do artigo 148 é o que enuncia o Princípio da Anterioridade Genérica, objeto de estudo em páginas posteriores.

possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível".⁹⁶

Sobre esse posicionamento, adverte JOSÉ ROBERTO VIEIRA que ele não deve ser apreendido literalmente, na medida em que a Constituição Federal não concebe o tributo em sua totalidade, apto a, desde logo, incidir, caso ocorra o fato hipoteticamente descrito na hipótese de incidência da norma tributária e, com isso, desencadear a relação jurídica tributária correspondente.⁹⁷

À lei ordinária que institui o tributo cabe, além dos elementos essenciais dispostos pela Constituição Federal – hipótese de incidência, sujeitos da relação jurídica (ativo e passivo) e base de cálculo – detalhá-los e prescrever quais serão as alíquotas aplicáveis.

Entretanto, o termo competência é plurissignificativo ou, ainda, nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO, polissêmico.⁹⁸

Não somente o Poder Legislativo está revestido de competência tributária, como também o estão os integrantes dos Poderes Executivo e Judiciário e, até mesmo o particular, quando atua no sentido de produzir a norma individual e concreta.⁹⁹

A competência tributária da qual aqui tratamos, como exaustivamente demonstrado, é a legislativa, ou seja, aquela exercida pelo Poder Legislativo.

Parece correto afirmar, portanto, que somente as pessoas políticas a detêm, na medida em que são dotadas de Poder Legislativo que, por meio do produto de sua atividade – a Lei –, podem instituir tributos.

A competência encontra limitações materiais estabelecidas pela própria Constituição Federal. São elas fixadas por numerosos princípios constitucionais, tais como o da Legalidade, da Igualdade, da Capacidade Contributiva, da

⁹⁶ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *E, afinal..., op. cit.*, p. 620 e 639-640; R. A. CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 494-496; e **ICMS**, p. 30-32.

⁹⁷ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *E, afinal..., op. cit.*, p. 621.

⁹⁸ PAULO DE BARROS CARVALHO, *A Regra Matriz do ICM...*, *op. cit.*, p. 24.

⁹⁹ PAULO DE BARROS CARVALHO afirma que o Presidente da República, quando baixa decreto sobre imposto de Renda; o Ministro, ao editar instrução normativa; o magistrado, ao julgar causas produzindo normas individuais e concretas; o funcionário da Administração Pública, que realiza o lançamento tributário ou que participa do julgamento de eventual impugnação administrativa; e, até mesmo o contribuinte, quando põe em marcha o procedimento produtivo da norma individual e concreta, a exemplo do que ocorre com tributos como IPI, ICMS e ISS, estão todos eles investidos de competência tributária - **Curso...**, *op. cit.*, p. 236.

Irretroatividade, da Anterioridade, da Proteção ao Mínimo Vital, do Não-Confisco etc., princípios que serão objeto de exame futuro, neste trabalho.¹⁰⁰

Frise-se, ainda, que a competência tributária não se confunde com as atividades administrativas que têm por escopo arrecadar o tributo anteriormente instituído e devido pelo sujeito passivo, quando da ocorrência concreta do fato abstratamente descrito na hipótese de incidência da norma tributária. Ou melhor, não se confunde com a **capacidade tributária ativa**, entendida como a possibilidade ostentada por determinado sujeito de direito de figurar como sujeito ativo da relação jurídica tributária; ou, vista, ainda, como desempenho da tarefa administrativa que nasce após o exercício, e conseqüente desaparecimento, da competência tributária.¹⁰¹

1.4.3 Características da competência tributária

A doutrina costuma atribuir à competência tributária seis características: i) indelegabilidade; ii) irrenunciabilidade; iii) incaducabilidade; iv) inalterabilidade; v) privatividade; e vi) facultatividade.¹⁰²

O acatamento, pela doutrina, dessa ou daquela característica, longe está de ser pacífico, conforme demonstraremos.

A **indelegabilidade** é a impossibilidade de a pessoa política que recebeu da Constituição Federal competência para instituir determinado tributo transferi-la para outra pessoa política, seja a que título for. Reconhecem-na como característica da competência tributária GERALDO ATALIBA, JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES, CRISTIANO CARVALHO, e ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA. Este último sustenta que a outorga de competência tributária realizada pela Constituição visa à promoção

¹⁰⁰ ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 488.

¹⁰¹ Sobre a capacidade tributária ativa como possibilidade de figurar como sujeito ativo de relação jurídica tributária, vide JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *E, afinal...*, *op. cit.*, p. 622; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 237; *A regra...*, *op. cit.*, p. 22; GERALDO ATALIBA, **Hipótese de incidência tributária**, p. 83; E, à capacidade tributária ativa como desempenho de tarefa administrativa, vide ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 487; e GERALDO ATALIBA, **Apontamentos...**, *op. cit.*, p. 111.

¹⁰² ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 497-658.

de um interesse público. Caso fosse permitida a transmissão da competência tributária, a Constituição passaria de rígida a flexível.¹⁰³

Por fim, apoiando-se em CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, lembra ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA que as competências outorgadas pela Constituição não são bens disponíveis, não podendo seu titular delas livremente dispor, afirmando que a pessoa política “...*não é senhora do poder tributário (que é um dos atributos da soberania), mas titular da competência tributária...*”.¹⁰⁴

Também o fazem PAULO DE BARROS CARVALHO – para quem a sua indelegabilidade pertence ao rol das **diretrizes implícitas**, sendo decorrência do postulado genérico do artigo 2º da Constituição Federal e, ainda, consequência direta da rigidez constitucional – e JOSÉ ROBERTO VIEIRA que acompanha o raciocínio do professor da USP e da PUC-SP em sua integralidade.¹⁰⁵

Para JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, sequer por emenda constitucional poderiam ser as competências tributárias transferidas de um ente para outro, pois isso é **categoricamente vedado** pelo inciso I do § 4º do artigo 60 da Constituição Federal de 1988.¹⁰⁶

CRISTIANE MENDONÇA aponta que a competência tributária somente poderá ser caracterizada como indelegável se for empreendida análise pelo prisma da delegação interpessoal ou exógena, de uma pessoa política para outra. Em sentido diametralmente oposto aos demais autores, CRISTIANE MENDONÇA adjetiva a competência tributária de delegável. É seu entendimento que a Constituição Federal, “...*em seu art. 68, permite a delegação da competência legislativo-tributária do órgão legislativo para o órgão executivo de uma mesma pessoa política*”, ou seja, a delegação intrapessoal ou endógena.¹⁰⁷

Convém lembrarmos que a indelegabilidade é característica da competência tributária, não se aplicando à capacidade tributária ativa, essa sim, transferível. Apesar de não ser essa a função do legislador, o tom didático que encerra, nesse

¹⁰³ G. ATALIBA, **Apontamentos**..., *op. cit.*, p. 233; J. A. L. GONÇALVES, **A isonomia**..., *op. cit.*, p. 24; C. CARVALHO, Sistema, competência e princípios, *In Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a PAULO DE BARROS CARVALHO*, p. 866; R. A. CARRAZZA, **Curso**..., *op. cit.*, p. 632-641.

¹⁰⁴ *Ibidem*, p. 641.

¹⁰⁵ P. B. CARVALHO, **Curso**..., *op. cit.*, p. 237 e 240; J. R. VIEIRA, *E, afinal...*, *op. cit.*, p. 622.

¹⁰⁶ **A importação no direito tributário: impostos, taxas e contribuições**, p. 15.

¹⁰⁷ CRISTIANE MENDONÇA, **Competência tributária**, p. 289-291.

assunto, o artigo 7º e seu § 3º, da Lei n. 5.172, 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional, autoriza a sua transcrição:¹⁰⁸

...a competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa de direito público a outra, nos termos do § 3º do art. 18 da Constituição. § 3º. Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.¹⁰⁹

Em relação à **irrenunciabilidade**, PAULO DE BARROS CARVALHO examina-a em conjunto com a indelegabilidade, afirmando ser ela característica decorrente da rigidez constitucional. Para ele, perderia todo o sentido o labor do legislador constituinte, ao discriminar pormenorizadamente as competências tributárias, se as pessoas políticas, ao seu bel prazer, pudessem delegá-las ou delas abdicar em definitivo; ou pudessem, nas palavras de GERALDO ATALIBA, dela dispor.¹¹⁰

A renúncia, entendida como a unilateral abdicação da competência tributária outorgada pela Constituição, realizada pela pessoa política, na visão de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, é juridicamente ineficaz.¹¹¹

JOSÉ ROBERTO VIEIRA, sutilmente, afirma ser a irrenunciabilidade a “...*impossibilidade de abdicação em caráter definitivo*” da competência tributária.¹¹²

Como examinaremos adiante, a competência tributária é também facultativa. Numa leitura apressada, poderíamos pensar que essas características se contrapõem. Entretanto, o não exercício da competência tributária em razão de sua facultatividade – a exemplo do que ocorre com o IPI incidente nas arrematações de

¹⁰⁸ Sobre a possibilidade de delegação da capacidade tributária ativa, ver por todos, GERALDO ATALIBA, **Apontamentos...**, *op. cit.*, p. 234.

¹⁰⁹ O mencionado artigo 18, § 3º, diz respeito ao texto da Constituição de 1946, que prescrevia: “art. 18. Cada Estado se regerá pela Constituição e pelas leis que adotar, observados os princípios estabelecidos nesta Constituição. § 3º. Mediante acordo com a União, os Estados poderão encarregar funcionários federais da execução de lei e serviços estaduais ou de atos e decisões das suas autoridades; e, reciprocamente, a União poderá, em matéria da sua competência, cometer a funcionários estaduais encargos análogos, provendo às necessárias despesas”.

¹¹⁰ P. B. CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 240; G. ATALIBA, **Apontamentos...**, *op. cit.*, p. 233.

¹¹¹ **Curso...**, *op. cit.*, p. 648.

¹¹² *E, afinal...*, *op. cit.*, p. 622.

produtos industrializados – pode ser entendido como uma renúncia **provisória** da competência tributária.

Logo, podemos entender que a competência tributária é provisoriamente renunciável – entendida essa renúncia como característica decorrente de sua facultatividade – mas, definitivamente, irrenunciável.¹¹³

Outra característica decorre do fato de que o não exercício da competência tributária, por longo período de tempo, não a extingue. O decurso do tempo não é circunstância que impeça a pessoa política titular da competência tributária de exercitá-la. Logo, a competência tributária é incaducável. A característica da **incaducabilidade** tem a ver diretamente com o fato de a Constituição ser um diploma elaborado com pretensão de permanência, “...*para durar no tempo*”, nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO.¹¹⁴

Demais disso, ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA afirma que o Poder Legislativo não pode ser impedido de legislar pelo simples fato de ter deixado de fazê-lo durante certo lapso temporal; e isso, por duas razões: i) a Constituição quando atribuiu ao Poder Legislativo a faculdade de legislar não estabeleceu um prazo limite para que o fizesse, sob pena de sua extinção; e ii) legislar pressupõe inovar, nos limites impostos pela Constituição, a ordem jurídica. A lei tem por escopo regular situações que foram ou não disciplinadas por leis anteriores. Quando a lei disciplina matérias que ainda não o foram, vale-se da competência constitucional que lhe havia sido outorgada, mas que até aquele momento não havia sido exercida. Além disso, caso a competência legislativa decaísse, incluída aí a tributária, em alguns anos perderia o Poder Legislativo sua razão de existir, na medida em que teria esvaziada sua função.¹¹⁵

O fato de haver tributos com prazos de vigência fixos, com data constitucionalmente fixada para se extinguirem – a exemplo do IPMF e da CPMF –, não retira da competência tributária a característica da incaducabilidade.

De acordo com os ensinamentos de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, esses são tributos adicionados à competência tributária de um dos entes da federação. A

¹¹³ No mesmo sentido: CRISTIANE MENDONÇA, **Competência...**, *op. cit.*, p. 291-292 e CRISTIANO CARVALHO, **Sistema, competência e princípios...**, p. 866.

¹¹⁴ P. B. CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 240. JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES também atribui essa característica à competência, apesar de falar em imprescritibilidade - **Isonomia...**, *op. cit.*, p. 25.

¹¹⁵ **Curso...**, *op. cit.*, p. 642-644.

competência estabelecida originariamente pela Constituição é incaducável. Se assim não o fosse, a autonomia da União, dos Estados ou dos Municípios restaria prejudicada, e, em consequência disso, também o Princípio Federativo – cláusula pétrea integrante do rol do §4º do artigo 60, da Constituição Federal de 1988 –, como também ferido seria o Princípio da Autonomia Municipal, cuja mácula autoriza até mesmo a intervenção federal nos estados que o descumpram, conforme prescreve o artigo 34, VII, “c”, da Constituição Federal de 1988.¹¹⁶

Diverge, nesse ponto, ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, para quem, a competência atribuída à União pelas Emendas Constitucionais n. 3, de 17 de março de 1993 e 12, de 15 de agosto de 1996 – para a instituição do Imposto sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (IPMF) e da Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Crédito e Direitos de Natureza Financeira (CPMF), respectivamente – seria uma exceção à regra geral. Exceção essa que conduz CRISTIANE MENDONÇA, apoiada na análise das mesmas Emendas Constitucionais, a afirmar que “...a incaducabilidade não pode ser tratada como qualidade da competência legislativo tributária em geral”.¹¹⁷

Por fim, ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA lança mão de argumento que, por mais simples que pareça, merece menção. Segundo seu entender, o Poder Constituinte originário outorgou as faixas de competência tributária às diversas pessoas políticas. Sua extinção, portanto, somente poderia decorrer de ato de vontade de quem as concedeu, ou seja, o Poder Constituinte originário ou derivado.¹¹⁸

Entendemos, aqui, caber, um pequeno parêntese. Embora seja comum nos depararmos com a expressão **Poder constituinte derivado**, parece-nos que melhor é aquela utilizada por MICHEL TEMER. Preferimos, então, **competência reformadora** em lugar de Poder Constituinte derivado.¹¹⁹

¹¹⁶ E, afinal..., *op. cit.*, p. 623.

¹¹⁷ R. A. CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 644-645; C. MENDONÇA, **Competência...**, *op. cit.*, p. 284-285.

¹¹⁸ **Curso...**, *op. cit.*, p. 644.

¹¹⁹ Ao tratar do tema, assim escreve MICHEL TEMER: “Examinemos, agora, o *poder constituinte derivado*. Em primeiro lugar, verifiquemos aquele que se destina à *reforma* do texto constitucional. Este é denominado *poder reformador*. Diferentemente do originário, que é *poder de fato*, o poder de reforma constitucional é jurídico. De fato, o constituinte originário, ao criar sua obra, fixa a possibilidade de sua reforma. As constituições se pretendem eternas, mas não

A **inalterabilidade**, como parece óbvio, é característica que demonstra que a competência tributária não pode ser alterada. Mas será mesmo caso de obviedade?

Ao examiná-la, JOSÉ ROBERTO VIEIRA ressalta sua relatividade, tomando-se em conta o ponto de vista do qual partamos. Se for o da pessoa política destinatária da competência tributária, será a competência tributária inalterável. Entretanto, se analisada a partir da possibilidade de reforma constitucional através de emenda, será alterável.¹²⁰

PAULO DE BARROS CARVALHO não teve a mesma tolerância do professor da UFPR, na medida em que afasta a inalterabilidade como uma das características da competência tributária, lançando mão do argumento de que a competência reformadora poderá, desejando, realizar alterações no quadro discriminativo das competências tributárias; no que foi seguido por CRISTIANE MENDONÇA.¹²¹

Devemos, entretanto, observar o alerta que fazem ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, CRISTIANE MENDONÇA, e, de forma sucinta, CRISTIANO CARVALHO, no tocante ao fato de que eventual reforma constitucional com pretensão de alterar a distribuição constitucional de competências tributárias deve respeitar as prescrições do artigo 60, § 4º, da Constituição Federal.¹²²

imodificáveis. Daí a competência atribuída a um dos órgãos do poder para a modificação constitucional, com vistas a adaptar preceitos da ordem jurídica a novas realidades fáticas. Pode-se até questionar sobre a adequada rotulação: se *poder constituinte* ou *competência reformadora*. É certo que, por força da reforma, criam-se normas constitucionais. Já agora, entretanto, a produção dessa normatividade não é emanção direta da soberania popular, mas indireta, como também ocorre no caso da formulação da normatividade secundária (leis, decretos, sentenças judiciais). No caso da edição de lei, por exemplo, também há derivação indireta da soberania popular. Nem por isso se aludirá a um 'Poder Constituinte Originário'. Parece-nos mais conveniente reservar a expressão 'Poder Constituinte' para o caso de emanção normativa *direta* da soberania popular. O mais é fixação de *competências*: a *reformadora* (capaz de modificar a Constituição); a *ordinária* (capaz de editar normatividade infraconstitucional). É apropriado, assim, denominar a possibilidade de modificação parcial da Constituição como *competência reformadora*" – **Elementos...**, *op. cit.*, p. 34-35.

¹²⁰ J. R. VIEIRA, *E, afinal...*, *op. cit.*, p. 623. No mesmo sentido de que as pessoas políticas não podem alterar as faculdades tributárias (competências tributárias) que lhes atribuiu a Constituição Federal: ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 486 e CRISTIANO CARVALHO, Sistema, competência e princípios..., p. 866.

¹²¹ P. B. CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 241; C. MENDONÇA, **Competência...**, *op. cit.*, p. 286.

¹²² R. A. CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 646; C. MENDONÇA, **Competência...**, *op. cit.*, p. 286-287; C. CARVALHO, Sistema, competência e princípios..., p. 866.

Além dos argumentos acima dispostos, CRISTIANE MENDONÇA recorre a outro, para confirmar a não caracterização da competência tributária com o rótulo da inalterabilidade. A professora da UFES afirma que tanto as Constituições dos Estados quanto as Leis Orgânicas dos Municípios podem – aumentando as garantias dos contribuintes, e prevendo, por exemplo, o Princípio da Anualidade – comprimir a competência tributária que lhe foi outorgada, alterando-a.¹²³

Rebatendo os argumentos da professora da UFES, JOSÉ ROBERTO VIEIRA entende não serem suficientemente aptos a arredar a inalterabilidade como uma das características da competência tributária. Em seu entender, é circunstância de auto-limitação da competência, permitida, inclusive, em razão de outra característica sua, a facultatividade.¹²⁴

Com relação à **privatividade**, os argumentos lançados por PAULO DE BARROS CARVALHO – apesar do entendimento contrário de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA e de CRISTIANO CARVALHO, para quem as situações citadas pelo professor da USP e da PUC-SP, para afastar a característica da privatividade, são excepcionalíssimas e confirmam a regra geral – são suficientes para justificar a impossibilidade de caracterizar a competência tributária como privativa.¹²⁵

PAULO DE BARROS CARVALHO sustenta que a única competência tributária privativa é a da União. E para alcançar essa conclusão, invoca o artigo 154, II, da Constituição Federal. O artigo 154, II, prescreve que “...a União poderá instituir [...] na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos gradativamente, cessadas as causas de sua criação”.¹²⁶

Percebemos, da leitura desse dispositivo constitucional, que PAULO DE BARROS CARVALHO está com a razão. Há circunstâncias – iminência ou caso de guerra externa – nas quais a União está constitucionalmente autorizada a invadir a esfera de competência dos Estados e dos Municípios. Poderá, portanto, em determinados casos, exercer, a União, competência tributária que a Constituição atribuiu a Estados e Municípios. Se outra pessoa política, que não o Município, pode

¹²³ **Competência...**, *op. cit.*, p. 287-289.

¹²⁴ *E, afinal...*, *op. cit.*, p. 623.

¹²⁵ R. A. CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 497. n. 21; C. CARVALHO, Sistema, competência e princípios..., p. 865.

¹²⁶ **Curso...**, *op. cit.*, p. 238 e 241.

exercer a competência tributária que a Constituição lhe outorgou, e se outra pessoa política, além do Estado, pode exercer a competência tributária que lhe foi atribuída pela Constituição, não há que se falar em privatividade, ao empreender-se a caracterização da competência tributária dessas duas pessoas políticas. Desse ponto de vista, privativa mesmo, somente a competência tributária da União.

Acrescentam JOSÉ ROBERTO VIEIRA e CRISTIANE MENDONÇA, à argumentação de PAULO DE BARROS CARVALHO, sem discordância, que a privatividade não caracteriza a competência tributária também pela cumulatividade de competências nas mãos da União, nos casos previstos pelo artigo 147, da Constituição Federal.¹²⁷

Prescreve o citado artigo 147 que “...competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais”.¹²⁸

Por fim, a doutrina aponta como característica da competência tributária a **facultatividade**, que é, sem dúvida, um dos temas mais controvertidos desse assunto.

PAULO DE BARROS CARVALHO sustenta que a facultatividade no exercício da competência tributária é a regra geral, não tendo exercido essa competência, por exemplo, a União, em relação ao imposto sobre grandes fortunas, previsto no artigo 153, VII, da Constituição Federal, e a exemplo do que ocorre também com muitos Municípios, que, simplesmente, não instituíram o imposto sobre serviços de qualquer natureza, cuja competência lhes foi outorgada pelo artigo 156, III, da Constituição Federal. Entretanto, sustenta PAULO DE BARROS CARVALHO que o ICMS, por ostentar caráter nacional, é exceção à regra, o que, em seu entender, impossibilita atribuir à competência tributária a característica da facultatividade. O raciocínio do professor da PUC-SP caminha no sentido de que há

¹²⁷ J. R. VIEIRA, *E, afinal...*, op. cit., p. 624; C. MENDONÇA, **Competência...**, op. cit., p. 292-293.

¹²⁸ Assim prescrevem os artigos 14 e 15 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias: “art. 14. Os Territórios Federais de Roraima e do Amapá são transformados em Estados Federados, mantidos seus atuais limites geográficos”. “art. 15. Fica extinto o Território Federal de Fernando de Noronha, sendo sua área reincorporada ao Estado de Pernambuco”. Caso os extintos Territórios do Amapá, de Roraima e de Fernando de Noronha não tivessem sido transformados em Estados, e, no caso do último, sido reincorporado ao Estado de Pernambuco, estaria a União autorizada, conforme as peculiaridades de cada Território, a cobrar os impostos estaduais e os impostos municipais, estes últimos, na hipótese de o Território não ser dividido em Municípios. Assim também quanto a eventuais novos territórios federais.

quatro diferentes ordens normativas inseridas no Direito positivo brasileiro: i) nacional; ii) federal; iii) estadual; e iv) municipal. Afirma que, apesar de haver certa dificuldade em se separar o plano nacional (Estado brasileiro) do plano federal (União), é possível identificar que muitos enunciados prescritivos relativos ao ICMS pertencem ao plano normativo nacional, válidos para todo o território brasileiro, o que faz com que sustente que, em todos os setores relativos ao ICMS, há “...*forte e decisiva influência de preceitos do sistema nacional*”, a ponto de defender que a sua instituição (do ICMS) não é regulada pelo modal deôntico **permitido**, e sim pelo **obrigatório**, ou seja, os Poderes Legislativos dos Estados da federação estariam **obrigados a obrigar**, na medida em que deveriam, necessariamente, instituir o ICMS em conformidade com as prescrições das Leis Complementares e das Resoluções do Senado Federal relativas à matéria. Faz menção, ainda, à possível origem do problema. Possivelmente, decorre do fato de o ICMS inspirar-se em semelhante imposto não-cumulativo, incidente sobre mercadorias e serviços, instituído em países unitários, e que, de forma descomprometida com as peculiaridades e dessemelhanças estruturais dos Estados, foi tomado pelo Legislador constitucional e entregue aos Estados-membros da Federação.

Com o escopo de manter a uniformidade inerente ao imposto em Estados unitários, o Legislador constituinte previu a elaboração de Leis Complementares, para que elas prescrevam normas gerais a serem seguidas por todos os Estados brasileiros. E essa argumentação justificar-se-ia como preventiva da instauração da famigerada guerra fiscal entre os Estados, o que, segundo ele, levaria ao paulatino desaparecimento do ICMS e a uma preocupante diminuição na arrecadação.¹²⁹

ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, de outro lado, elabora argumentação convincente, defendendo a facultatividade das competências tributárias, afirmando que as pessoas políticas “...*são livres para delas se utilizarem ou não*”, e gravitando o seu exercício em torno de decisão política, não sujeita a controle externo. Logo em seguida, ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, apoiado nas lições de NORBERTO BOBBIO sobre as diversas regras de estrutura, concluiu que não há, na Constituição Federal, no que concerne ao exercício da competência tributária, norma que obrigue o seu exercício, e sim apenas as que o permitem. Lembremo-nos: a competência tributária prevista na Constituição é norma de estrutura dirigida ao legislador

¹²⁹ Curso..., *op. cit.*, p. 237 e 241-247.

infraconstitucional. Com base na teorização de NORBERTO BOBBIO, conclui ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA que as normas sobre competência tributária são – diferentemente do entendimento de PAULO DE BARROS CARVALHO – normas que **permitem obrigar**, ou seja, permitem que o legislador institua o tributo integrante de sua esfera de competência.¹³⁰

Lamentavelmente, após todo o esforço argumentativo, ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA identifica como “...*única exceção*...” à facultatividade da competência tributária aquela que se refere à instituição do ICMS, na medida em que os Estados somente poderiam deixar de exercer a competência tributária, não instituindo o ICMS, caso celebrassem os seus Poderes Executivos deliberações e fossem elas ratificadas pelos seus Poderes Legislativos, por meio de decretos legislativos.¹³¹

É bem verdade, lembra ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, que, em virtude do Princípio da Tripartição das Funções, não há como o Poder Judiciário determinar a um Estado da federação que não tenha instituído o ICMS que o faça. Poderão, os Estados da federação que se sintam prejudicados, bater às portas do Poder Judiciário e postular ressarcimento pelos prejuízos experimentados em decorrência daquela omissão legislativa, mas jamais poderão requerer que o Poder Judiciário determine a supressão da omissão legislativa, ou ainda, que ele produza a norma.¹³²

JOSÉ ROBERTO VIEIRA, convencido pelos sólidos argumentos desenvolvidos por ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, mantém-se firme na posição de entender a competência tributária, mesmo aquela que trata da instituição do ICMS, portadora da característica da facultatividade; posição na qual é acompanhado por CRISTIANE MENDONÇA.¹³³

É possível afirmarmos que estão com a razão o professor da UFPR e a professora da UFES, na medida em que não parece emergir da Constituição Federal norma jurídica com o modal deôntico obrigatório (obrigado-obrigar) que determine a instituição do ICMS por parte dos Estados. Convicção essa que nos permite afirmar – com ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA – que o artigo 11 da Lei Complementar nº 101, de 13 de novembro de 2001, é inconstitucional, por pretender que uma conduta

¹³⁰ R. A. CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 648-653.

¹³¹ Ibidem, p. 653-654. No mesmo sentido: **ICMS**, p. 503-504.

¹³² **Curso...**, *op. cit.*, p. 654.

¹³³ J. R. VIEIRA, *E, afinal...*, *op. cit.*, p. 624; C. MENDONÇA, **Competência...**, *op. cit.*, p. 282-283.

que a Constituição **permite** se torne **obrigatória**, na medida em que determina que as pessoas políticas instituem todos os tributos previstos em sua faixa de competência; como também o é seu artigo 14, que, fulminando o Princípio Federativo, pretende estabelecer os moldes de exercício da competência tributária.¹³⁴

Além disso, parece, apesar de confusa sua redação, que o artigo 8º do Código Tributário Nacional confirma a facultatividade da competência tributária.¹³⁵

As temporalmente distantes lições de GERALDO ATALIBA – que, ao analisar a competência tributária, afirma que “...a única liberdade que a pessoa competente possui é a de não exercitá-la, abstendo-se de usá-la” – mostram-se cientificamente atuais.¹³⁶

Não pode, o ente detentor da competência, como lembra JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, editar lei, negando-a.¹³⁷

Após a exposição dos numerosos entendimentos doutrinários acerca das características da competência tributária, concluímos que a competência tributária

¹³⁴ **Curso...**, *op. cit.*, p. 655-658; Prescreve o artigo 11 da Lei Complementar nº 101/2001: “Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação”. Segundo o artigo 2º, I, da citada Lei “...entende-se como ente da Federação: a União, cada Estado, o Distrito Federal e cada Município”; “Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária, da qual decorra renúncia de receita, deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro, no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I – demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II – estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. § 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. § 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso. § 3º O disposto neste artigo não se aplica: I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º; II – ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança”.

¹³⁵ “Art. 8º. O não exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído”.

¹³⁶ **Apontamentos...**, *op. cit.*, p. 233.

¹³⁷ **A importação...**, *op. cit.*, p. 15.

ostenta as características da irrenunciabilidade, incaducabilidade, indelegabilidade e facultatividade.

1.4.4 Plano de criação do tributo: Constitucional ou Infraconstitucional?

A esmagadora maioria da doutrina sustenta que a competência tributária é, a exemplo do que sustenta ROQUE ANTONIO CARRAZZA, “...*lógica e cronologicamente anterior ao nascimento do tributo*”, sendo que ele seria um **posterius** e aquela um **prius**; e, ainda, que a Constituição Federal não cria tributos, limitando-se a distribuir competências entre as pessoas políticas para que elas o façam.¹³⁸

Havia, até há pouco tempo, uma única voz, forte é bem verdade, mas ainda assim única, que, baseada em premissa bem delimitada, sustentava que a Constituição cria, ela mesma, o tributo.

Seu dono é JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, que, enfrentado não um nem dois, mas praticamente todos os grandes estudiosos do Direito Tributário – à exceção de AIRES FERNANDINO BARRETO que posteriormente aderiu às suas lições, – defendeu corajosamente sua tese, afirmando que a premissa da qual partiam os que advogavam a tese de que a Constituição não cria tributos, apenas outorgando competências para que as pessoas políticas o fizessem, “...*não passa de mais um dos fundamentos que, de tão triviais, dispensam o indispensável, ou seja, o esforço de explicitação; fundamentos óbvios dos quais é desgraçadamente tão fértil quanto equivocada a doutrina do direito tributário*”.¹³⁹

¹³⁸ Quanto à antecedência lógica da competência tributária, vide, R. A. CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 485-486; e **ICMS**, *op. cit.*, p. 29. No mesmo sentido: PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 237 e **A regra...**, *op. cit.*, p. 16; Quanto a não criação do tributo pela Constituição, vide, R. A. CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 490; LUCIANO AMARO, **Direito...**, *op. cit.*, p. 99; ANDRÉ DE SOUZA DANTAS ELALI, **IPI: aspectos práticos e teóricos**, p. 34.

¹³⁹ J. S. MAIOR BORGES. Aspectos fundamentais da competência municipal para instituir o ISS (do Decreto-Lei n. 406/68 à LC n. 116/2003), *In HELENO TAVEIRA TÔRRES, ISS na Lei complementar 116/2003 e na Constituição*, p. 5; e ISS e serviços de vigilância prestados por empresa privada, **Revista de direito tributário**, v. 2, p. 64. Em relação ao posicionamento de AIRES FERNANDINO BARRETO, que acompanha o de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, vide, **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**, p. 33-35. Mas nem sempre foi esse o pensamento de AIRES FERNANDINO BARRETO. Em seu **ISS na Constituição e na Lei**, AIRES FERNANDINO BARRETO parece filiar-se à corrente criticada por JOSÉ SOUTO MAIOR

São essas as palavras de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, em tese apresentada ao II Congresso Interamericano de Direito Tributário:

...no *iter* jurídico, no processo de estruturação, entre o momento da outorga constitucional da competência tributária e o da criação do tributo pela lei tributária material da pessoa política competente. [...] A visão separatista ente a outorga constitucional de competência tributária e a criação do tributo em lei ordinária é essencialmente uma visão *estática* de um fenômeno que somente pode ser adequadamente estudado à luz de uma perspectiva *dinâmica*. [...] A Constituição, ao fazer referência ao *nomem juris* dos tributos, ao repartir ou partilhar a competência tributária – parcela que é esta do poder de tributar –, não outorga às entidades competentes um simples rótulo, desprovido de sentido e significação, mero *flatus vocis*, carecedor de ingredientes substanciais. Se o tivesse feito, não haveria como compatibilizar o critério tido como apenas nominalisticamente discriminatório como um dos alicerces ou fundamentos basilares e cardeais do sistema constitucional tributário, que é constituído pelo *princípio da rigidez*.¹⁴⁰

Posteriormente, baseando-se nas lições de HANS Kelsen, concluiu JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES que toda norma jurídica é, concomitantemente, ato de criação e de aplicação (execução) do direito.¹⁴¹

HANS Kelsen, ao tratar da criação, aplicação e observância do Direito, ensina que a aplicação da norma que estabelece o processo de produção de outra norma ocorre quando esta última é produzida, afirmando ser a distinção entre os “...atos de criação e ato de aplicação do Direito...” um equívoco, a não ser quando estoivermos diante dos casos-limite – “...a pressuposição da norma fundamental e a execução do ato coercitivo...” – nos quais haverá tão-somente produção do Direito e sua aplicação, respectivamente. Em suas palavras: “...todo ato criador de Direito deve ser um ato aplicador de Direito”.¹⁴²

BORGES – ISS..., *op. cit.*, p. 25-26. A aderência à tese oposta à defendida por JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES fica ainda mais clara por ocasião da leitura do recente **Curso de direito tributário municipal**, de autoria de AIRES FERNANDINO BARRETO – **Curso...**, *op. cit.*, p. 10 *et seq.*

¹⁴⁰ **A fixação em lei complementar das alíquotas máximas do Imposto sobre Serviços**, p. 4.

¹⁴¹ ISS..., *op. cit.*, p. 65.

¹⁴² **Teoria pura...**, *op. cit.*, p. 260-262. HANS Kelsen afirma que “...a norma fundamental determina, de fato, a criação da Constituição, sem que ela própria seja, ao mesmo tempo, aplicação de uma norma superior. Mas a criação da Constituição realiza-se por aplicação da norma fundamental. Por aplicação da Constituição, opera-se a criação das normas jurídicas gerais através da legislação e do costume; e, em aplicação destas normas gerais, realiza-se a criação das normas individuais através das decisões judiciais e das resoluções administrativas. Somente a execução do ato coercitivo estatuído por estas normas individuais – o último ato do

Semelhantes são as lições de NORBERTO BOBBIO, para quem “*Todas as fases de um ordenamento são, ao mesmo tempo, executivas e produtivas, à exceção da fase de grau mais alto e da fase de grau mais baixo*”.¹⁴³

O direito positivo, como visto, é uma ordem hierarquicamente escalonada, em cujo ápice se encontra a norma hipotética fundamental, de caráter geral. Por meio do denominado **processo de concreção das normas**, as normas de inferior hierarquia aplicam a norma que lhe é superior, criando outras normas de caráter mais específico.

Segundo JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, criar o Direito é progressivamente estabelecer normas mais individualizadas. Esse processo – contínuo – desenrola-se até o momento em que, a partir da aplicação da lei especial, cria-se a norma individual.¹⁴⁴

Dessa forma, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES sustenta que não têm razão aqueles que, ao atacar a sua tese, argumentam no sentido de haver uma distinção absoluta entre o momento da atribuição constitucional de competência tributária e a “integração” do tributo pela lei ordinária. Por fim, afirma que “...a fixação constitucional, pelo mecanismo da competência, do âmbito material de validade das leis tributárias é criação do direito e pois criação do tributo (criação de normas tributárias)”.¹⁴⁵

A tese de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES não passou incólume às observações de PAULO DE BARROS CARVALHO, que, afirmando filiar-se também à proposta kelseniana, procurou demonstrar o suposto equívoco presente no raciocínio do professor da UFPE.¹⁴⁶

PAULO DE BARROS CARVALHO afirma que é indiscutível, se for seguida a proposta filosófica de HANS KELSEN, que as normas inferiores devem buscar seu

processo de produção jurídica – se opera em aplicação das normas individuais que a determinam sem que seja, ela própria, criação de uma norma. A aplicação do Direito é, por conseguinte, criação de uma norma inferior com base numa norma superior ou execução do ato coercitivo estatuído por uma norma [...] E há um ato de positiva criação jurídica que não é aplicação de uma norma jurídica positiva: a fixação da primeira Constituição histórica, que se realiza em aplicação da norma fundamental, a qual não é posta mas apenas pressuposta” - Ibidem, p. 261-262.

¹⁴³ Teoria..., op. cit., p. 51.

¹⁴⁴ ISS..., op. cit., p. 65; Aspectos..., op. cit., p. 6-7.

¹⁴⁵ ISS..., op. cit., p. 65.

¹⁴⁶ A regra..., op. cit., p. 19 e ss.

fundamento de validade nas superiores. Entretanto, não lhe parece que “...*toda a ordenação jurídico-positiva esteja contida no Texto Supremo...*”. Para tentar demonstrar o suposto desacerto da tese, recorre à **redução ao absurdo**, desenvolvendo o raciocínio de que, partindo-se da premissa de que todas as normas individuais recolhem seu fundamento de validade na Constituição Federal, as sentenças judiciais – como normas individuais que são – também nela buscam seus fundamentos de validade, mas isso não conduziria à conclusão de que foi o Legislador Constitucional que criou a sentença. No entender do professor da USP e da PUC-SP, esse raciocínio conduz ao “...*absurdo jurídico...*”. Finalmente, fecha sua argumentação, defendendo que em todos os patamares do direito positivo há a criação de – por ele denominadas – “...*entidades de direito positivo...*”, algumas no plano constitucional, outras pelas leis complementares, outras ainda pelas leis ordinárias etc.¹⁴⁷

A argumentação desenvolvida por PAULO DE BARROS CARVALHO convenceu, por longos anos, a totalidade da doutrina e, ainda hoje, é adotada pela maioria dos estudiosos do Direito Tributário.¹⁴⁸

Anos mais tarde, entretanto, um daqueles que, anteriormente, estava convencido pela argumentação lógica de PAULO DE BARROS CARVALHO, juntou-se a AIRES FERNANDINO BARRETO e passou a fazer companhia à voz de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES. Trata-se da voz confiável de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, que, após alertar que a afirmação “*a Constituição não cria tributos, apenas distribui competências*”, de tão repetida, passa a ser vista como se verdadeira fosse, independentemente de seu conteúdo refletir ou não o adjetivo que a linguagem descritiva dos cientistas do Direito lhe confere, em atitude encontrada em grandes cientistas, afirma ser, atualmente, outro o seu pensar, apesar de, anteriormente, filiar-se à corrente majoritária.¹⁴⁹

JOSÉ ROBERTO VIEIRA, convencido pela lógica dedutiva de PAULO DE BARROS CARVALHO, cujos argumentos foram anteriormente citados, defendia, em sua obra **A regra matriz de incidência do IPI: texto e contexto**, que, apesar de toda regra jurídica encontrar seu fundamento de validade na Constituição Federal, o

¹⁴⁷ Ibidem, p. 19-22.

¹⁴⁸ Ver, por todos, ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 490-493.

¹⁴⁹ E, *afinal...*, *op. cit.*, p. 629 e 631.

fato de buscar a lei ordinária instituidora do tributo seu fundamento de validade na Constituição Federal não autorizava a afirmação de que a criação do tributo teve início já no texto constitucional.¹⁵⁰

Posteriormente, em doze páginas, JOSÉ ROBERTO VIEIRA demonstra os motivos que o levaram a reformular seu entendimento, conferindo razão a JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES.¹⁵¹

Principia, o professor da UFPR, realizando a análise etimológica do verbo **criar** e do substantivo **criação**, informando-nos que os léxicos apontam como paralelos “...*gerar, formar, produzir, inventar, instituir, [...] ‘dar existência a’ e ‘tirar do nada’*”. Em seguida, caminha pelas sendas dos dicionários de filosofia e percebe que eles confirmam as acepções de **criar** e **criação** dos léxicos. Conclui, entretanto, que, ao Direito – por ser objeto cultural, fruto da construção humana – aplica-se somente a primeira acepção – **dar existência a** – na medida em que a segunda – **tirar do nada**, ou ainda, *creatio ex nihilo* – refere-se à atividade divina, própria da cultura hebraico-cristã. Diante disso, vale a pena transcrever uma das conclusões a que chegou JOSÉ ROBERTO VIEIRA:

E muito embora se fale em algo que nunca teria existido antes, marcado pela originalidade, frise-se que *o grau de novidade será sempre relativo*, seja em virtude do fato de que uma instituição jurídica nova se caracteriza como tal somente no recinto bem delimitado de um certo ordenamento, cujo âmbito de validade se encerra em fronteiras precisas, tanto espaciais quanto temporais, seja em função dos próprios limites inerentes à condição humana. Nesse sentido, *encontramos criação do Direito em todos os níveis da hierarquia das leis*, desde a constituição até os atos administrativos ou judiciais. Não obstante prefiram os juristas sempre falar, aqui, de aplicação do Direito, inegavelmente é concomitante a idéia de sua produção.¹⁵²

Lembremo-nos que o referencial teórico do qual parte JOSÉ ROBERTO VIEIRA é exatamente o mesmo do qual partiram JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES e PAULO DE BARROS CARVALHO: os ensinamentos de HANS KELSEN.

Com base nos ensinamentos do professor de Viena, relembra, JOSÉ ROBERTO VIEIRA, que, voltando-se os olhos para qualquer ponto do ordenamento

¹⁵⁰ **A Regra-Matriz...**, op. cit., p. 44; *E, afinal...*, op. cit., p. 631.

¹⁵¹ *E, afinal...*, op. cit., p. 630-641.

¹⁵² *Ibidem*, p. 633.

jurídicos, encontramos tanto atos de aplicação do Direito (execução) como também atos de criação (produção normativa), aparecendo um ou outro, a depender do ponto a partir do qual se mire. Ao se olhar o ordenamento a partir de seu ponto mais elevado, vê-se uma série de processos de produção (criação) do Direito. Se, ao contrário, olharmos a partir da base, deparar-nos-emos com uma série de processos de execução jurídica.¹⁵³

Isso só não acontece quando direcionarmos o foco da visão aos pontos limites do ordenamento. Ao contemplarmos a norma fundamental, encontraremos somente ato de produção do Direito. Do contrário, se focalizarmos um ato final de execução, nele não encontraremos qualquer pretensão de criação ou produção jurídica.¹⁵⁴

Forte nessas premissas, JOSÉ ROBERTO VIEIRA analisa os dois argumento manejados por PAULO DE BARROS CARVALHO, ao pretender demonstrar o suposto equívoco da tese de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES.

Ao primeiro dos argumentos do professor da USP e da PUC-SP – de que não lhe parecia correto afirmar que o direito positivo estivesse por completo contido no corpo da Constituição – responde, o professor da UFPR, que JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES segue à risca os ensinamentos de HANS KELSEN, na medida em que entende ser previsto pela Constituição, até certa medida – não de forma exhaustiva –, os órgãos responsáveis pela criação do Direito e seu processo. Até mesmo porque a Constituição, como lei suprema de determinado ordenamento jurídico, possui um grau de abstração muito maior do que as leis que a venham a aplicar.¹⁵⁵

Contra o segundo argumento de PAULO DE BARROS CARVALHO – de que a sentença judicial, apesar de buscar seu fundamento de validade na Constituição, não é criada pelo Legislador Constitucional – pondera JOSÉ ROBERTO VIEIRA que, embrionariamente, as sentenças e atos judiciais encontram espaço na Constituição, concluindo que “...*como entidades jurídicas acabadas, sentença e ato*

¹⁵³ *Ibidem*, p. 634. Norberto Bobbio, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 51.

¹⁵⁴ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, E, *afinal...*, *op. cit.*, p. 635.

¹⁵⁵ PAULO DE BARROS CARVALHO, **A regra...**, *op. cit.*, p. 20; JOSÉ ROBERTO VIEIRA, E, *afinal...*, *op. cit.*, p. 635-636.

não foram criados na constituição; como mínimo essencial daquelas entidades jurídicas, sentença e ato começaram a ser criados na constituição sim".¹⁵⁶

Conclui o professor da UFPR que a Constituição cria o "...tributo mínimo...", ressaltando que JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, como de costume, foi cientificamente preciso, ao dizer que o **processo de criação do tributo** é iniciado com a outorga de competências, e que, mesmo sendo os dispositivos constitucionais insuficientes para o desenho completo do tributo, não quer isso dizer que sejam, tais dispositivos constitucionais, inexistentes.¹⁵⁷

Feitas as explanações, esclarecemos que nos filiamos à corrente encabeçada por JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES e seguida por JOSÉ ROBERTO VIEIRA. Dessa forma, o Imposto sobre Produtos Industrializados foi, ainda que de forma insuficiente, criado pela Constituição Federal.¹⁵⁸

1.5 A Lei Complementar prevista no artigo 146 da Constituição de 1988

Além da competência tributária, neste capítulo introdutório, é necessário tratarmos das funções da Lei Complementar em matéria tributária. Quer isso dizer: qual a correta interpretação do artigo 146 da Constituição Federal?

Prescreve o artigo 146 da Constituição Federal de 1988:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

- I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
 - a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
 - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
 - c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;

¹⁵⁶ Respectivamente: *Ibidem*, p. 20-21; *Ibidem*, p. 637.

¹⁵⁷ *Ibidem*, p. 639-640.

¹⁵⁸ Lembremo-nos que AIRES FERNANDINO BARRETO não mais acompanha a posição de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES.

d) Definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados, nos casos do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I – será opcional para o contribuinte;

II – poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III – o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV – a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

As opiniões dos doutrinadores acerca das funções da lei complementar, em matéria tributária, são bastante controvertidas. Dividiam-se, até bem pouco tempo atrás, em duas correntes que, conforme a interpretação do artigo 146 da Constituição Federal, constituíam-se em dicotômica e tricotômica, considerando-se a interpretação que dos seus incisos faziam.

A corrente **tricotômica** acaba por fazer uma interpretação literal do artigo 146 e de seus três incisos, atribuindo à lei complementar três funções: dispor sobre conflitos de competência, regular as limitações constitucionais da competência tributária e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. São adeptos dessa corrente grandes nomes do Direito Tributário, como AIRES FERNANDINO BARRETO, EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI e LUCIANO AMARO.¹⁵⁹

Entretanto, foi HUMBERTO ÁVILA quem, recentemente, a defendeu com mais afinco. Para o professor da UFRGS, a corrente a ser adotada é a tricotômica por três motivos. O primeiro, diz respeito ao fato de que as regras que estabelecem a competência para o estabelecimento de normas gerais devem, necessariamente, ser interpretadas em consonância com o Princípio Federativo, cujo significado surgiria no momento posterior ao da análise das outras normas que com ele mantêm conexão semântica. Em segundo lugar, defende que não é possível deixar de

¹⁵⁹ A. F. BARRETO, *Base...*, op. cit., p. 40-41; E. M. D. DE SANTI, *Decadência e prescrição no direito tributário*, p. 82-92; L. AMARO, *Direito...*, op. cit., p. 168-170.

atribuir significado, ainda que mínimo, aos dispositivos constitucionais. E, em terceiro e último lugar, pelo fato de o Supremo Tribunal Federal ter aderido à corrente tricotômica.¹⁶⁰

De fato, o Supremo Tribunal Federal aderiu a esta corrente, mas não podemos esquecer que, apesar de ser ele quem dá a última palavra no concernente à interpretação da Constituição, isso não quer necessariamente dizer que seja ela a mais apropriada.¹⁶¹

Entretanto, aderimos à corrente **dicotômica**, ou melhor, **unifuncional**, como a batizou JOSÉ ROBERTO VIEIRA, na medida em que sua única função é estabelecer **normas gerais em matéria de legislação tributária**.¹⁶²

PAULO DE BARROS CARVALHO, forte defensor da corrente dicotômica, ao tratar do artigo 146 da Constituição Federal, sobre ele afirma que “...sacode as estruturas do sistema, mexe com seus fundamentos e provoca fenda preocupante na racionalidade que ele, sistema, deve ostentar”.¹⁶³

O primeiro passo do professor da USP e da PUC-SP é estabelecer o que entende por **normas gerais de direito tributário**. E o faz bem, porque, como ensina JOSÉ ROBERTO VIEIRA, o vocábulo encerra “...conceito altamente impreciso e nebuloso, instaurador de insegurança e facilitador de incursões espúrias nas competências tributárias das esferas de governo, já rigidamente traçadas pelo legislador da Constituição, numa perene e intolerável ameaça de invasão das mesmas competências e do desrespeito a tão caros princípios constitucionais

¹⁶⁰ **Sistema constitucional tributário**, p. 136-137.

¹⁶¹ Súmula Vinculante nº 8: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei n. 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.” – Supremo Tribunal Federal, REExt nº 556.664, relator: Ministro Gilmar Mendes, disponível em <http://www.stf.jus.br>, acesso em 11.dez.2009; Supremo Tribunal Federal, REExt nº 559.882, relator: Ministro Gilmar Mendes, disponível em <http://www.stf.jus.br>, acesso em 11.dez.2009; Supremo Tribunal Federal, REExt nº 560.626, relator: Ministro Gilmar Mendes, disponível em <http://www.stf.jus.br>, acesso em 11.dez.2009; Supremo Tribunal Federal, REExt nº 486.169, relator: Ministro Marco Aurélio, disponível em <http://www.stf.jus.br>, acesso em 11.dez.2009; Supremo Tribunal Federal, REExt nº 554.264, relator: Ministro Marco Aurélio, disponível em <http://www.stf.jus.br>, acesso em 11.dez.2009.

¹⁶² Denúncia espontânea e multa moratória: confissão e crise na “jurisdição” administrativa, In: GUNTHER, Luiz Eduardo (Coord.). **Jurisdição: crise, efetividade e plenitude institucional**, p. 400-401.

¹⁶³ **Curso...**, op. cit., p. 225.

como...” o Princípio da Federação, o Princípio da Autonomia Municipal e o Princípio da Isonomia das Pessoas Constitucionais.¹⁶⁴

Em seu entender, normas gerais tributárias são as que dispõem sobre conflitos de competência e aquelas que regulam as limitações da competência tributária. As prescrições do inciso III, em sua visão, são formulações pleonásticas, de forma que o legislador complementar somente poderá legislar sobre os temas presentes nas alíneas “a” e “b” do inciso III do artigo 146 da Constituição Federal com o escopo de dispor sobre conflitos de competência ou de regular as limitações constitucionais da competência tributária. Dessa forma atendem-se os Princípios da Federação e da Autonomia dos Municípios.¹⁶⁵

Esta é a chamada corrente **dicotômica** ou **unifuncional**. Acompanham-na grandes nomes do Direito Tributário brasileiro, tais como ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, MARÇAL JUSTEN FILHO e MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES¹⁶⁶.

Entretanto, a JOSÉ ROBERTO VIEIRA não parece que as normas gerais em matéria de legislação tributária, veiculadas por meio de lei complementar, limitem-se a apenas dispor estritamente sobre conflitos de competência e a regular limitações constitucionais da competência tributária. Incumbe-lhe também dispor sobre o que prevêem as alíneas “c” e “d”, e o parágrafo único do inciso III do artigo 146 da Constituição Federal, em razão das particularidades dos temas que encerram.¹⁶⁷

Entendemos, por fim, caber à lei complementar mencionada no artigo 146 da Constituição Federal dispor sobre conflitos de competência e regular as limitações constitucionais da competência tributária. Além, é claro, de disciplinar aquilo que, especificamente, incumbiu-lhe a Constituição Federal nas alíneas “c” e “d”, e do parágrafo único do inciso III do artigo 146.

¹⁶⁴ Denúncia..., *op. cit.*, p. 402.

¹⁶⁵ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 232-233.

¹⁶⁶ R. A. CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 884 *et seq.*; M. JUSTEN FILHO, **O Imposto sobre serviços na Constituição**, p. 100; M. R. ESTEVES, **Normas...**, *op. cit.*, p. 102.

¹⁶⁷ Denúncia..., *op. cit.*, p. 407.

CAPÍTULO 2

TEORIA DA NORMA JURÍDICA

2.1 Noções fundamentais: enunciado, proposição e juízo

A primeira e fundamental distinção para a qual devemos atentar, ao estudarmos as **normas jurídicas**, é entre elas e os **textos do direito positivo**. Para tanto, é necessário firmar algumas noções imprescindíveis para o desenvolvimento do raciocínio.

Os textos do direito positivo estarão sempre dispostos como **enunciados**.

Entendemos por enunciado a estrutura, formada por palavras, que respeita as regras gramaticais de determinado idioma e é portadora de sentido, nas precisas lições de NORBERTO BOBBIO, PAULO DE BARROS CARVALHO, JOSÉ ROBERTO VIEIRA, EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI e DELIA TERESA ECHAVE, MARÍA EUGENIA URQUIJO e RICARDO GUIBOURG.¹⁶⁸

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES não alude a enunciado. Prefere o termo **preceito**, que, em seu entender, é, ao mesmo tempo, signo e significante, na medida em que tem um sentido e remete ao objeto significado.¹⁶⁹

Por **proposição** entendemos, com PAULO DE BARROS CARVALHO, EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI e NORBERTO BOBBIO, a idéia ou significação decorrente do enunciado, ou ainda, com ECHAVE, URQUIJO e GUIBOURG, o que quer ele (enunciado) dizer, seu conteúdo.¹⁷⁰

¹⁶⁸ “...‘enunciado’ [...] *apresenta-se como um conjunto de fonemas ou de grafemas que, obedecendo a regras gramaticais de determinado idioma, consubstancia a mensagem expedida pelo sujeito emissor para ser recebida pelo destinatário, no contexto da comunicação*” – PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 22 e 71. No mesmo sentido, JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 56; NORBERTO BOBBIO: “Por enunciado entendemos a forma gramatical e linguística pela qual um determinado significado é expresso...” – **Teoria da norma jurídica**, p. 73; E. M. D. DE SANTI, **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 34; e D. T. ECHAVE, M. E. URQUIJO e R. GUIBOURG, **Lógica...**, *op. cit.*, p. 35-36.

¹⁶⁹ **Curso...**, *op. cit.*, p. 1-2.

¹⁷⁰ “...‘proposição’ convém seja tomado com a carga semântica de conteúdo significativo que o enunciado, sentença, oração ou asserção exprimem” - P. B. CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 22; E. M. D. DE SANTI, **Lançamento...**, *op. cit.*, p. 35. “Por *proposição* entendemos um conjunto de palavras que possuem um significado em sua unidade”

Um enunciado sem significado jamais poderá ser considerado uma **proposição**. A proposição só é considerada uma proposição exatamente porque tem significado. Aqui, mister ressaltarmos que um único enunciado pode expressar várias proposições, bem como é possível que a mesma proposição decorra de vários enunciados.¹⁷¹

Os textos do direito positivo passarão a ser chamados, neste trabalho, de enunciados prescritivos, que, atendendo à estrutura lógica do juízo condicional da norma jurídica, da qual farão parte, poderão ostentar a condição de proposição-hipótese e de proposição-tese, a primeira, descrevendo abstratamente um fato, e a última, determinando a instauração de uma relação jurídica.¹⁷²

Lembremo-nos de que, por ocasião do exame da distinção entre normas jurídicas e proposições jurídicas, em Kelsen, realizada no capítulo 1, vimos que as normas jurídicas são proposições prescritivas veiculadas mediante juízos hipotéticos. Lembremos que NORBERTO BOBBIO estabelece como sendo juízo “... *uma proposição composta de um sujeito e de um predicado, unidos por uma cópula (S é P)*”.¹⁷³

Rememoremos que, por ocasião da distinção entre normas jurídicas e proposições jurídicas, no pensamento de HANS Kelsen, vimos que, nas normas jurídicas, a cópula não decorre da causalidade natural, mas sim de um ato de vontade do legislador. Nas normas jurídicas, é pela imputação que se dá a ligação entre o sujeito e o predicado, na qual não se diz que **S é P**, e sim que **S dever-ser P**.

– N. BOBBIO, **Teoria da norma...**, *op. cit.*, p. 73; e D. T. ECHAVE, M. E. URQUIJO e R. GUIBOURG, **Lógica...**, *op. cit.*, p. 36-37.

¹⁷¹ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 22 e 69. NORBERTO BOBBIO, **Teoria da norma...**, *op. cit.*, p. 73.

¹⁷² PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 21 e 26.

¹⁷³ **Teoria da norma...**, *op. cit.*, p. 73.

2.2 Norma Complexa

Mas como HANS Kelsen concebia as normas jurídicas?

O professor de Viena idealizava a enunciação do direito a partir da **norma dupla, dúplice ou complexa**. Estabeleceu HANS Kelsen, num primeiro momento, que a norma complexa seria formada por uma norma primária, que descreveria a sanção a ser aplicada em decorrência da inobservância do comportamento almejado pelo Sistema de direito positivo, previsto na norma secundária.¹⁷⁴

A sanção, como bem lembra o próprio HANS Kelsen, é gênero, do qual são espécies a punição e a promessa de recompensa (prêmio).¹⁷⁵

GERALDO ATALIBA é firme ao afirmar que a idéia de que “...sanção é castigo...” deve ser dissipada por ser flagrantemente anticientífica.¹⁷⁶

Não são poucos aqueles que, a exemplo de MARÇAL JUSTEN FILHO e PAULO DE BARROS CARVALHO, identificam a norma secundária como mero expediente técnico para descrever a conduta desejada pelo Direito.¹⁷⁷

Lembremos que HANS Kelsen apontava, como característica primordial da ordem jurídica, ser ela coativa, o que justifica a importância atribuída à norma sancionadora, denominando-a de **primária** e atribuindo-lhe o predicado de autêntica norma jurídica, como lembra ARNALDO VASCONCELOS.¹⁷⁸

Em decorrência da leitura, acerca das normas primárias e secundárias, da obra **Teoria geral das normas**, publicada postumamente, podemos concluir que HANS Kelsen inverteu sua posição anterior, denominando, nesse momento, a

¹⁷⁴ **Teoria geral do direito e do estado**, p. 86.

¹⁷⁵ *Ibidem*, p. 25.

¹⁷⁶ **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 44.

¹⁷⁷ “...mera hipótese auxiliar, expediente lógico, sem autonomia ôntica, destinando-se exclusivamente a esclarecer aspectos derivados da existência da norma primária” - M. JUSTEN FILHO, **O Imposto...**, *op. cit.*, p. 15; e “...norma secundária configura tão-só um expediente técnico para expor o direito...”, uma vez que “Este se concentra, em essência, na norma primária, qual seja, aquela que descreve a providência sancionadora da ordem jurídica” - P. B. CARVALHO, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 41.

¹⁷⁸ **Teoria pura...**, *op. cit.*, p. 35-65; “Atribuindo precedência à norma sancionadora, a qual denominou norma primária, por contraste com o enunciado da prestação, intitulado norma secundária, Kelsen inverte os termos naturais da realidade jurídica. Segundo esse seu entendimento, o papel da norma jurídica cifrar-se-ia em definir as condições para o exercício da sanção estatal. Ficava o Direito reduzido à norma sancionadora, a revelar a presença da coação. A norma secundária, onde se possibilitam o dever jurídico e a faculdade correlativa, passa a importar tão somente na exata medida em que serve de pressuposto da norma primária, essa sim, a autêntica norma jurídica” - A. VASCONCELOS, **Teoria da norma jurídica**, p. 84.

norma que prescreve um comportamento, como **primária**, e aquela que estabelece uma sanção ao descumprimento do comportamento prescrito na norma primária, como **secundária**.¹⁷⁹

É bem possível que isso decorra da influência provocada por JOSÉ FLORENTINO DUARTE, em suas **palavras do tradutor**, nas quais afirma que aquilo que se escrevera e divulgara, acerca da norma primária e secundária, “...*não mais corresponde à última opinião de Kelsen*”, que teria modificado “...*radicalmente*...” seu entendimento sobre a denominação das duas normas, “...*que se interligam num núcleo de um preceito: uma descrevendo a conduta devida e a outra fixando a conseqüência jurídica da infringência. A segunda norma, Kelsen qualificara primária e a primeira, secundária. No presente tratado, porém, retificou seu antigo modo de pensar: a primeira, hoje, em terminologia kelseniana, é a norma primária e a segunda, a norma secundária*”.¹⁸⁰

Apesar da convicção com a qual vêm carregadas as afirmações de JOSÉ FLORENTINO DUARTE, não são poucos os que – a exemplo de MARCOS BERNARDES DE MELLO, FÁBIO ULHOA COELHO, MARÇAL JUSTEN FILHO e OCTÁVIO CAMPOS FISCHER – recebem com reservas a alegada retificação do modo de pensar de HANS KELSEN.¹⁸¹

¹⁷⁹ “Uma ordem normativa contém não apenas normas que impõem uma conduta determinada – como uma ordem jurídica positiva – mas também normas que estatuem uma sanção para a hipótese de não serem cumpridas e – como uma ordem moral positiva – também para a hipótese de serem cumpridas, pois a norma que impõe uma conduta determinada e a norma que estatui uma sanção para a hipótese de não-cumprimento ou para o caso de cumprimento da primeira norma mencionada formam uma unidade. Esta unidade pode não se expressar na real formulação das normas. Se se admite que a distinção de uma norma que prescreve uma conduta determinada e de uma norma que prescreve uma sanção para o fato da violação da primeira seja essencial para o Direito, então precisa-se qualificar a primeira como norma primária e a segunda como secundária – e não o contrário, como foi por mim anteriormente formulado. A norma primária pode, pois, aparecer inteiramente independente da norma secundária. Mas é também possível que uma norma expressamente formulada, a primeira, i.e., a norma que impõe uma conduta determinada geralmente não apareça, e apenas apareça a norma secundária, i. e., a norma que estabelece a sanção...” – H. KELSEN, **Teoria geral das normas**, p. 181).

¹⁸⁰ Palavras do Tradutor, *In* HANS KELSEN - **Teoria geral das normas**, p. IX.

¹⁸¹ MARCOS BERNARDES DE MELLO, ao confrontar as traduções inglesa e brasileira, encontra diferenças entre seus textos. Na edição traduzida por JOSÉ FLORENTINO DUARTE para o português, encontra-se, no final do Capítulo 35, o seguinte trecho: “...e não o contrário, como foi por mim anteriormente formulado”. Na edição traduzida para o inglês por MICHAEL HARTNEY – *General theory of norms*, Oxford : Clarendon Press, 1991, p. 142 –, ao final do trecho, não se encontra “...como foi por mim anteriormente formulado”, e sim “...como expressei em capítulo anterior”. Eis aí o primeiro ponto levantado por MARCOS BERNARDES DE MELLO a ser observado quando da leitura da obra de HANS KELSEN, publicada postumamente. Além disso, ao comentar as **palavras do tradutor** de JOSÉ FLORENTINO DUARTE, especialmente a sua afirmação de que KELSEN “...retificou seu antigo modo de pensar...”, MARCOS BERNARDES

DE MELLO expõe as razões que o levaram a receber o entendimento de JOSÉ FLORENTINO DUARTE, acerca da suposta mudança de posicionamento de HANS Kelsen, com ressalvas: “(i) primeiro, essa conclusão está em completa discordância com as afirmativas contidas nos Capítulos 15 e 34 da mesma obra em que Kelsen exprime os mesmos conceitos originais, ou seja, norma primária é a que prescreve a sanção e norma secundária, a que ordena certa conduta; (ii) segundo, porque no desenvolvimento do próprio Capítulo 35 (onde se diz ter havido a modificação de seu pensamento), ao referir-se à expressão lingüística da norma que, como é comum, (a) elide a menção à conduta ordenada (b) para prescrever, expressamente, apenas a sanção para o caso de violação daquela conduta implicitamente ordenada, afirma: ‘A expressa formulação da norma que proíbe o furto e da norma que impõe o pagamento de um empréstimo recebido, i.é., a norma que prescreve a conduta que evita a sanção é efetivamente supérflua, pois está – como já indicado anteriormente – implicada na norma que estatui a sanção. Pois a norma que estatui um ato coercitivo como sanção então aparece como a norma primária, e a norma nela implícita (a qual não é de fato, nem necessita sê-lo, expressamente formulada), a norma secundária’. Nesse texto, está claro, volta Kelsen à sua concepção original, embora com uma diferença: tal classificação depende de que, na formulação legislativa da norma, somente esteja expressa a sanção para o caso de transgressão da conduta desejada, a qual esteja implícita na prescrição legal. Parece-nos inadmissível que um autor do quilate de Kelsen possa cometer tais incoerências e imprecisões, especialmente se isso ocorre em uma mesma obra. Este último texto transcrito mostra que, na verdade, Kelsen não renegou sua concepção original, ao menos de todo. Talvez, movido pelas críticas que lhe eram dirigidas à concepção original, estivesse a esboçar uma revisão, mas ainda sem convicção. A inconcebível confusão que faz no texto entre a norma e a sua formulação legislativa não é própria de Kelsen. É claro que a norma jurídica não pode ser analisada por sua expressão lingüística, mas pelo seu conteúdo. Toda norma penal (= que prescreve uma sanção), por exemplo, pressupõe uma proibição ou uma imposição de certa conduta para cuja violação prescreve a punição. Como assinalamos antes, a técnica legislativa impõe que os textos legais penais (como, de resto, os demais, em sua maioria) sejam redigidos elipticamente, omitindo-se a referência expressa à conduta desejada, que, no entanto, é de ser considerada parte integrante da norma. O próprio Kelsen reconhece não ser necessário que esteja a proibição ou a imposição da conduta desejada (para cuja transgressão se estabelece a sanção) explicitamente expressada na formulação legislativa da norma, uma vez que constitui pressuposto necessário de sua incidência [...] Está claro, portanto, que tanto em sua formulação legislativa, com linguagem elíptica, como sua expressão integral a norma penal (= que impõe uma sanção) contém, sempre, uma norma primária e uma norma secundária. E, numa atitude cientificamente correta, a norma há de ser analisada e classificada segundo seu conteúdo específico e completo, em sua integridade, e não somente conforme esteja expressada em textos legislativos. Por isso, ter-se como primária a norma que estabelece a sanção (= reclusão) por estar explícita em sua formulação legislativa e secundária a que proíbe o comportamento criminoso somente porque está implícita constitui, além de grave imprecisão científica pela confusão que faz entre a norma e sua expressão, prova de que Kelsen não se despiu de suas convicções anteriores. Por esses motivos, parece-nos prudente e recomendável receber com reserva, como recebemos, essa mudança de posicionamento. É preciso ainda lembrar que a *Allgemeine theorie der normen* é obra póstuma, construída a partir de uma grande quantidade de escritos produzidos esparsamente por Kelsen nos últimos anos de sua vida e ordenados para publicação sob a responsabilidade do Instituto Hans Kelsen, de Viena, que, apesar da inquestionável competência científica de seus integrantes, não poderia rever os escritos a ponto de escolher entre posições” - **Teoria do fato jurídico: plano da existência**, p. 34-35, n. 35-A. Ao comentar a obra *Allgemeine Theorie der Normen* (Teoria geral das normas), publicada postumamente pelo Instituto Hans Kelsen, de Viena, em 1979, alerta FÁBIO ULHOA COELHO: “...lembre-se que o exame de qualquer obra póstuma deve ser feito com cautelas próprias, pois nunca se pode ter certeza se o seu conteúdo corresponde à formulação final do pensamento de quem a estava elaborando. Além do mais, Kelsen sabidamente não queria decidir ele próprio se o seu último trabalho mereceria ser publicado, transferindo a decisão para seu amigo e discípulo Rudolf Métall” - FÁBIO ULHOA COELHO. Prefácio. **Para entender...**, op. cit., p. X. Em outro trecho da mesma obra, FÁBIO ULHOA COELHO é enfático: “Kelsen denominou as normas não autônomas dessa categoria secundárias e as instituidoras de sanção primárias, numa clara referência à importância atribuída a elas pela teoria pura. A denominação imaginada é exatamente oposta à de Cossio, com quem Kelsen manteve interessante colóquio [...]. Em sua obra póstuma, ao discutir a formulação de Cossio para a estrutura da norma, Kelsen

Entretanto, seguiremos a doutrina majoritária – na companhia segura de PAULO DE BARROS CARVALHO e de JOSÉ ROBERTO VIEIRA – para a qual HANS KELSEN alterou seu modo de pensar, sendo sua última visão a de que as **normas primárias** são aquelas que descrevem o comportamento desejado pelo direito, e que as **normas secundárias** prescrevem a sanção, em caso de não observância da prescrição das normas primárias.¹⁸²

Posteriormente, HANS KELSEN também distinguiu as normas jurídicas em **autônomas** e **não-autônomas**. Grosso modo, as autônomas são as que estabelecem a sanção e, não-autônomas, aquelas que “...*apenas têm validade em ligação com uma norma estatuidora de um ato de coerção*”.¹⁸³

Enfatizando o aspecto coativo do direito positivo, HANS KELSEN estabelece, como premissa necessária para a prescrição de uma determinada conduta, ligar-se ao seu descumprimento uma sanção, na medida em que sustenta a idéia de que “...*uma conduta somente se pode considerar como prescrita [...] se a conduta oposta é pressuposto de uma sanção*”. Então, conclui que, se uma determinada norma prescreve um comportamento, e este, por sua vez, liga-se a outra norma que determina a aplicação de uma sanção em caso de não observância da conduta prescrita, esta norma será autônoma, enquanto aquela, que prescreve a conduta desejada pelo ordenamento jurídico, por ser de certa forma supérflua e, principalmente, dependente da norma autônoma, denomina-se não-autônoma.¹⁸⁴

não revela qualquer disposição para inverter as designações escolhidas, chegando a diferenciar a estrutura das normas morais e jurídicas a partir dessas categorias” - Para entender..., op. cit., p. 26; Conforme notícia OCTÁVIO CAMPOS FISCHER, observava MARÇAL JUSTEN FILHO em suas aulas de Direito Tributário no Curso de Mestrado em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná que “...justamente por se tratar de uma publicação póstuma e, ainda, não autorizada (mas, também, não proibida) pelo seu autor, não se pode considerar, com toda a certeza, que Kelsen tenha mudado de opinião quanto a este particular. Deveras, se Kelsen sequer fez menção ao seu desejo de enviar seu escrito para publicação é porque, talvez, não estivesse convencido das conclusões que elaborou” - Contribuição..., op. cit., p. 27, n. 78.

¹⁸² P. B. CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, op. cit., p. 26 e J. R. VIEIRA, **A regra-matriz...**, op. cit., p. 56.

¹⁸³ **Teoria pura...**, op. cit., p. 64.

¹⁸⁴ De acordo com HANS KELSEN, são também não-autônomos: os enunciados prescritivos que permitem positivamente, em circunstâncias específicas, uma determinada conduta, limitando o âmbito de validade de outro enunciado prescritivo que a proíba, como por exemplo, a legítima defesa; os enunciados prescritivos derogatórios de outros enunciados; aqueles que conferem competência para a produção de novos enunciados prescritivos; e “...*aquelas que determinam com maior exatidão o sentido de outras normas*”, como por exemplo o enunciado do artigo 3º do Código Tributário Nacional - **Teoria pura...**, op. cit., p. 61-65.

LOURIVAL VILANOVA também via a norma jurídica como uma estrutura dual, sendo a norma primária a que estabelece os deveres desejados e a secundária a que estabelece a sanção pelo descumprimento da conduta devida, no que é acompanhado por PAULO DE BARROS CARVALHO. Percebemos que seu pensamento coincide com o de HANS KELSEN do **Teoria geral das normas**.¹⁸⁵

GERALDO ATALIBA divergiu sensivelmente dessa posição acerca da estrutura da norma jurídica. Apesar de sustentar que a estrutura da norma jurídica é complexa, não a desmembra em duas normas. Compõe-se a norma jurídica, em sua visão, de hipótese, mandamento e sanção.¹⁸⁶

Segundo seus ensinamentos, concretizada a ocorrência do fato abstratamente descrito na hipótese, o mandamento – que se mostrava também abstrato – incidirá, produzindo seus efeitos, prescrevendo determinadas condutas. Em sua visão, a sanção é a consequência jurídica do descumprimento do mandamento normativo. A sanção incide caso seja desobedecido o mandamento decorrente do acontecimento **in concreto** do fato abstratamente descrito na hipótese de incidência.¹⁸⁷

Feito o registro da posição divergente, retornamos à análise das normas primárias e secundárias.

¹⁸⁵ “Seguimos a teoria da estrutura dual da norma jurídica: consta de duas partes, que se denominam norma primária e norma secundária. Naquela, estatuem-se as relações deonticas direitos/deveres, como consequências da verificação de pressupostos, fixados na proposição descritiva de situações fáticas ou situações já juridicamente qualificadas; nesta, preceituam-se as consequências sancionadoras, no pressuposto do não cumprimento do estatuído na norma determinante da conduta juridicamente devida” - L. VILANOVA, **Estruturas...**, op. cit. p. 105-106; “Não seguimos a terminologia inicialmente acolhida por Kelsen: norma primária a que prescreve a sanção e norma secundária a que estipula o dever jurídico a ser cumprido. Fico na linha de pensamento de LOURIVAL VILANOVA, coincidente, aliás, com o recuo doutrinário registrado na obra póstuma do mestre de Viena” - P. B. CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, op. cit., p. 35. Pela passagem transcrita observamos que PAULO DE BARROS CARVALHO acredita na efetiva mudança de pensamento de HANS KELSEN, o que, como anotamos linhas atrás, é, por nós, aceito.

¹⁸⁶ GERALDO ATALIBA, **Hipótese...**, op. cit., p. 42.

¹⁸⁷ Ibidem, p. 44. Na visão de PAULO DE BARROS CARVALHO, a divergência existe por mero enfoque do fenômeno jurídico - **Teoria...**, op. cit., p. 50. Ressalta MARÇAL JUSTEN FILHO que “...a posição de Ataliba induz obliteração da figura do ilícito, assim como engloba a sanção dentro da norma tributária típica...” - **O Imposto...**, op. cit., p. 41, n. 41.

2.3 Estrutura lógica das normas primárias e secundárias

2.3.1 Introdução

Tanto a norma primária quanto a norma secundária são estruturadas como um juízo hipotético condicional. É a homogeneidade lógica das unidades do sistema, à qual alude PAULO DE BARROS CARVALHO.¹⁸⁸

Estabelece-se uma condição que, se concretizada, abrirá ensejo a determinada consequência. Nas palavras de KARL ENGISCH, “...as regras jurídicas são regras de dever-ser, e são verdadeiramente, como sói dizer-se, proposições ou regras de dever-ser hipotéticas. Elas afirmam um dever-ser condicional, um dever-ser condicionado através da ‘hipótese legal’”.¹⁸⁹

Sobre o assunto, preciosas as lições de IRVING COPI, a quem passamos a palavra:

Se dois enunciados se combinam mediante a colocação da palavra ‘se’ antes do primeiro e a inserção da palavra ‘então’ entre eles, o resultante enunciado composto é um *condicional* (também chamado *enunciado hipotético*, *implicativo* ou uma *implicação*). Num enunciado condicional, o componente que se encontra entre o ‘se’ e o ‘então’ tem o nome de *antecedente* (ou o *implicante* ou – raramente – a *prótase*) e o componente que se segue à palavra ‘então’ tem o nome de *consequente* (ou o *implicado*, ou – raramente – *apódose*).¹⁹⁰

Esse juízo hipotético condicional, como informa MARCOS BERNARDES DE MELLO, em linguagem formalizada, exprime-se da seguinte forma: Se *F* então deve-ser *P*, se *não-P*, então deve-ser *S*. Sendo que *F* representa a **hipótese de incidência** ou **suporte fáctico abstrato**, *P* representa a conduta prescrita pela

¹⁸⁸ Segundo PAULO DE BARROS CARVALHO, de acordo com a homogeneidade lógica das unidades do sistema, “...todas as regras teriam idêntica esquematização formal”, ou seja, todas elas seriam compostas pela “...descrição de um fato ‘F’ que, ocorrido no plano da realidade físico-social, fará nascer uma relação jurídica (S’ R S”) entre dois sujeitos de direito modalizada com um dos operadores deônticos: obrigatório, proibido ou permitido (O, V ou P)” - **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 9.

¹⁸⁹ **Introdução...**, *op. cit.*, p. 36.

¹⁹⁰ **Introdução...**, *op. cit.*, p. 234.

norma primária, *não-P* é o descumprimento ou a não observância da conduta *P* e *S* representa a sanção.¹⁹¹

Até aqui, tem-se a estrutura das normas jurídicas, tanto primária – Se *F* então *deve-ser P* –, quanto secundária – Se *não-P* *deve-ser S* –, em linguagem formalizada, as quais, percebemos, estruturam-se, ressaltamos novamente, como juízos hipotéticos.

Ao iniciarmos o processo de desformalização, é imprescindível identificar o que constará tanto da hipótese (antecedente, implicante ou prótase) quanto o que constará do conseqüente (implicado, estatuição, preceito ou apódose).

Diz KARL ENGISCH que, na hipótese, encontram-se os pressupostos necessários, dos quais depende a realização do conseqüente, ou seja, “*Pertence [...] à hipótese legal tudo aquilo que se refere à situação a que vai conexionado o dever-ser (Sollen)...*”.¹⁹²

Nela, estará presente a descrição abstrata de um fato, ou de um grupo deles, de ocorrência concreta possível no mundo do ser, como ensina LOURIVAL VILANOVA. É o **suporte fáctico (in abstrato)** a que se refere PONTES DE MIRANDA, seguido por MARCOS BERNARDES DE MELLO.¹⁹³

Não haveria qualquer sentido em o legislador descrever fatos de impossível ocorrência, na medida em que a relação jurídica prescrita no conseqüente normativo jamais se instalaria.¹⁹⁴

É preciso ter fincada a premissa de que a descrição do antecedente normativo nada tem a ver com a descrição realizada pela Ciência do Direito. Seu cunho é descritivo, mas não cognoscente do real, pois vertido na linguagem prescritiva do direito positivo.¹⁹⁵

¹⁹¹ Teoria..., *op. cit.*, p. 33.

¹⁹² Introdução..., *op. cit.*, p. 54-55.

¹⁹³ L. VILANOVA, **As estruturas...**, *op. cit.*, p. 91; F. C. PONTES DE MIRANDA, **Tratado...**, *op. cit.*, t. I, p. 19; e M. B. DE MELLO, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 41.

¹⁹⁴ LOURIVAL VILANOVA, **As estruturas...**, *op. cit.*, p. 72; PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 26; e JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES, **A isonomia...**, *op. cit.*, p. 26 e 28.

¹⁹⁵ LOURIVAL VILANOVA, **As estruturas...**, *op. cit.*, p. 83-85. A diferença entre ambas é bem identificada por PAULO DE BARROS CARVALHO. “Uma observação lógica, contudo, pode dar bem a dimensão do antecedente em face de proposições que dele se aproximem: a hipótese, como a norma na sua integralidade, prepõe-se como válida antes mesmo que os fatos ocorram, e permanece como tal ainda que os mesmos eventos (necessariamente possíveis) nunca venham a verificar-se no plano da realidade. Paralelamente, diante de um enunciado declarativo

Lembremos, ainda, que a decisão acerca da delimitação dos contornos da hipótese de incidência é um ato de valoração política, que acaba sendo seletor de propriedades, ou seja, no momento político são escolhidas as propriedades que comporão a descrição fáctica.¹⁹⁶

No **conseqüente** normativo encontra-se “...tudo aquilo que determina o conteúdo deste (relativo ao) dever-ser” (esclarecemos)¹⁹⁷

Todos os elementos indicativos dos efeitos jurídicos ou da conseqüência jurídica decorrente da implicação. Esses efeitos consistem, na visão de KARL ENGISCH, no nascimento de direitos e deveres. Melhor explicando: a conseqüência prevê, em termos abstratos, uma relação jurídica, que se instalará entre dois sujeitos de direito se, quando e onde venha a ocorrer o fato jurídico descrito abstratamente no antecedente (hipótese de incidência).¹⁹⁸

Imprescindível ressaltar que a palavra **conseqüência** é, como alerta KARL ENGISH, ambígua, na medida em que se refere tanto ao conseqüente abstrato das normas jurídicas quanto à relação jurídica que se instaurará no plano da atualidade. Dessa forma, sugere, o Professor de Heidelberg, a utilização dos vocábulos **comando** ou **estatuição**, quando se estiver a tratar do conseqüente normativo no plano da virtualidade, ou seja, enquanto componente da estrutura lógica da norma jurídica.¹⁹⁹

Parece-nos não serem cabíveis reflexões acerca do maior ou menor grau de relevância desempenhado pelo antecedente ou pelo conseqüente no interior da regra jurídica. Entretanto, PAULO DE BARROS CARVALHO noticia que aqueles que se puseram a estudar a questão concluíram que o conseqüente normativo apresenta grau maior de relevância. Isso porque, se partirmos da premissa de que o direito positivo tem por escopo a regulação de condutas, e, por ser este o papel desempenhado pelo conseqüente, não há como deixar de lhe atribuir tal adjetivo.²⁰⁰

ou teórico, temos de aguardar o teste empírico para então expedirmos juízo de valor lógico sobre a proposição correspondente. Só depois da experiência será possível dizer da verdade ou falsidade dos enunciados descritivos, ressalvando-se, por certo, aqueles tautológicos e os contraditórios” - **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 27.

¹⁹⁶ LOURIVAL VILANOVA, **As estruturas...**, *op. cit.*, p.85.

¹⁹⁷ KARL ENGISCH, **Introdução...**, *op. cit.*, p. 55.

¹⁹⁸ *Ibidem*, p. 29-30.

¹⁹⁹ *Ibidem*, p. 31-32.

²⁰⁰ **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 30.

Concluímos, entretanto, que tanto o antecedente quanto o conseqüente se equivalem em importância, não havendo que se falar em primazia de um sobre o outro.

2.3.2 O sincategorema “*dever-ser*”

Por ocasião da análise da estrutura lógica da norma jurídica há que pormos em lugar de destaque a figura do *dever-ser*. Esse operador é um sincategorema, ou seja, não possui uma significação por si só.²⁰¹

As duas partes desse juízo hipotético – “se *F* então *deve-ser P*” ou, ainda, “se *não-P* então *deve-ser S*”, que se traduz em “se o antecedente, então deve ser o conseqüente” – estão ligadas por um ato de autoridade que, nesse caso, é denominado de **dever-ser neutro**, na medida em que não está modalizado em nenhuma das três possibilidades deônticas (permitido, proibido ou obrigatório).

Por ser o operador deôntico que instala a implicação, recebe também o nome de **interproposicional** ou, ainda, de functor-de-functor, como ensina PAULO DE BARROS CARVALHO. É a implicação a que alude LOURIVAL VILANOVA.²⁰²

No interior do conseqüente, ao contrário do *dever-ser* que une as duas partes do juízo hipotético condicional (operador deôntico interproposicional), tem lugar o **operador deôntico intraproposicional**, também denominado de **functor intraproposicional**, que se apresenta modalizado em uma das alternativas deônticas – *relacionais específicos*, como afirma LOURIVAL VILANOVA –, ligando dois ou mais sujeitos ao redor de uma determinada conduta que será **obrigatória** (O), **permitida** (P) ou **proibida** (V – vedada).²⁰³

Esses modais deônticos são irreduzíveis, mas interdefiníveis com o auxílio do operador **negação**. O fato de serem os modais deônticos três, e apenas três, revela a lei do quarto excluído.²⁰⁴

²⁰¹ LOURIVAL VILANOVA, *As estruturas...*, *op. cit.*, p. 69.

²⁰² P. B. CARVALHO, *Direito tributário: fundamentos...*, *op. cit.*, p. 28; e L. VILANOVA, *As estruturas...*, *op. cit.*, p. 91-94.

²⁰³ L. VILANOVA, *Ibidem*, p. 76 e 94-95; e PAULO DE BARROS CARVALHO, *Direito tributário: fundamentos...*, *op. cit.*, p. 29.

²⁰⁴ LOURIVAL VILANOVA, *As estruturas...*, *op. cit.*, p. 77 e 146-147. PAULO DE BARROS CARVALHO alerta que não acolhe a “faculdade” como um quarto modal na medida em que pode

Com relação à interdefinibilidade, é imprescindível lembrarmos que o modal deôntico estará sempre conectado à determinada conduta. Assim, exemplificaremos com a conduta **levar tributo ao Estado**.

Estabelecemos, como notação, que o “P”, o “O”, e o “V”, equivalem a **é permitido**, **é obrigatório** e **é proibido ou vedado** e o “p” é a conduta que, nesse exemplo é levar tributo ao Estado, que “-” é a **negação** e, por fim, que “≡” denota **equivalente**.

Dessa forma, “Pp” equivale a dizer que existe uma norma que permite levar tributo ao Estado, “Op” equivale a dizer que é obrigatório levar tributo ao Estado e “Vp” equivale a dizer que é proibido levar tributo ao Estado..

DELIA TERESA ECHAVE, MARÍA EUGENIA URQUIJO e RICARDO GUIBOURG estabeleceram o seguinte quadro de interdefinibilidade, com a diferença de que, para denotar a proibição, não usaram “V”, de vedado, e sim o “Ph”, de proibido:²⁰⁵

1) Pp	≡	-O-p	≡	-Vp
2) -Pp	≡	O-p	≡	Vp
3) P-p	≡	-Op	≡	-V-p
4) -P-p	≡	Op	≡	V-p

Desformalizando as equivalências é possível chegarmos às seguintes conclusões:

Em “1”, temos que “permitir levar tributo ao Estado” equivale a “não obrigar não levar tributo ao Estado” e, ainda, “não proibir levar tributo ao Estado”.

Em “2”, temos que “não permitir levar tributo ao Estado” equivale a “obrigar não levar tributo ao Estado” e, ainda, “proibir levar tributo ao Estado”.

Em “3”, temos que “permitir não levar tributo ao Estado” equivale a “não obrigar levar tributo ao Estado” e, ainda, “não proibir não levar tributo ao Estado”

Por fim, em “4”, temos que “não permitir não levar tributo ao Estado” equivale a “obrigar levar tributo ao Estado” e, ainda “proibir não levar tributo ao Estado”.

ser definido como uma permissão bilateral, reduzindo-se a um dos três modais deônticos.- **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 31.

²⁰⁵ **Lógica...**, *op. cit.*, p. 123.

2.3.3 Estrutura lógica da relação jurídica prescrita no conseqüente

Em linguagem formalizada, despida de significação, podemos assim identificar o conseqüente ou prescritor: $S' R S'$.

Relação na qual S' e S'' serão sujeitos quaisquer, desde que $S' \neq$ (é diferente de) S'' , e “R” será o **operador deôntico** modalizado em proibido, permitido ou obrigatório.

Do mesmo modo que ocorre com o antecedente, que deve descrever condutas possíveis, somente terá sentido permitir, proibir ou obrigar condutas nas circunstâncias em que o comportamento prescrito não seja o único possível. Afirma PAULO DE BARROS CARVALHO que “*Ali onde houver duas ou mais condutas possíveis existirá sentido em proibir, permitir ou obrigar certos comportamentos perante outrem*”.²⁰⁶

O início do estudo da relação jurídica presente no conseqüente ou prescritor, na visão de PAULO DE BARROS CARVALHO, deve dar-se pela Teoria dos Predicados Poliádicos ou Teoria das Relações.²⁰⁷

Apoiado no ferramental posto à disposição por esse campo do conhecimento, PAULO DE BARROS CARVALHO sustenta que as combinações de que dispõe o legislador são limitadas a quatro possibilidades: i) uni-unívoca (biunívoca); ii) uni-plurívoca; iii) pluriunívoca; e iv) pluriplurívoca.²⁰⁸

Além disso, detalha as possíveis características das relações para, finalmente, individualizar aquelas relativas às relações jurídicas.

Segundo esse mestre, a relação poderá ser reflexiva ou irreflexiva, simétrica ou assimétrica, transitiva ou intransitiva.

A reflexibilidade é característica das relações nas quais os dois sujeitos se identificam, ou seja, “*...quando o nome do indivíduo inscrito no predecessor, ou no sucessor, estiver em correspondência com ele próprio*”. Esta não é uma característica das relações jurídicas na medida em que “*Ninguém pode entrar em relação jurídica consigo mesmo*”. Seria um “*sem-sentido deôntico*”, uma “*...impossibilidade lógica...*”. Se isso ocorrer extingue-se a relação jurídica. Tanto é

²⁰⁶ **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 33.

²⁰⁷ *Ibidem*, p. 31.

²⁰⁸ Um com um, um com vários, vários com um e vários com vários, respectivamente.

que a própria ordem jurídica disciplina a extinção da relação nos casos em que ocorrer o instituto da “confusão”, previsto no artigo 381 do Código Civil de 2002, o qual prescreve: “*Extingue-se a obrigação, desde que na mesma pessoa se confundam as qualidades de credor e devedor*”.²⁰⁹

A simetria concerne à identidade entre a relação original e a sua conversa. Lembremos que a relação conversa é aquela decorrente da “...*inversão da ordem de sucessão de seus membros*”. Diante disso, “*As relações jurídicas serão sempre assimétricas, isto é, inexistirá identidade entre a relação originária e sua conversa*”.²¹⁰

O converso de **ter o dever de** é **ter o direito a**. Assim, quando a regra estabelece que o sujeito passivo tem o dever de pagar determinado tributo, concomitantemente prescreve, ainda que implicitamente, que o sujeito ativo tem o direito subjetivo de recebê-lo. Lembremo-nos bem, com PAULO DE BARROS CARVALHO, que as regras podem ser postas de modo atributivo ou de modo imperativo. No primeiro caso, a regra está disposta na fórmula “*o sujeito S’ tem o direito de*”; no segundo, de acordo com a fórmula “*o sujeito S” tem o dever de*”.²¹¹

A transitividade pode caracterizar algumas relações jurídicas. Dizemos que uma relação é transitiva quando, entre três elementos de um determinado conjunto, as relações entre o primeiro e o segundo e entre o segundo e o terceiro, impliquem a mesma relação entre o primeiro e o terceiro. Tomemos o exemplo em que **x é maior que y e y é maior que z**. Nesse caso, **x necessariamente será maior que z**.²¹²

²⁰⁹ Sobre a reflexibilidade: PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 103; **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 32; e **Curso...**, *op. cit.*, p. 317. Ao tratar do tema, ALFREDO AUGUSTO BECKER afirma que “...é impossível que uma mesma pessoa figure em ambos os pólos de uma mesma relação jurídica. É absolutamente impossível existir relação jurídica (ou relação de qualquer outra natureza) sem que coexistam *dois seres distintos* a fim de tornar-se possível a *bilateralidade*. A existência de um pólo diante de *outro* pólo em cujo intervalo (*entre os quais*) nasce a relação” - **Teoria...**, *op. cit.*, p. 298; LOURIVAL VILANOVA, **As estruturas...**, *op. cit.*, p. 73.

²¹⁰ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 104; e **Direito tributário: fundamentos...**, p. 32.

²¹¹ **Curso...**, *op. cit.*, p. 318. Vide, ainda, LOURIVAL VILANOVA, **As estruturas...**, *op. cit.*, p. 76.

²¹² PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 105-106.

2.4 Norma jurídica: *construção* ou *revelação*

2.4.1 Introdução

Até este momento percebemos que a norma jurídica é formada por um antecedente e por um conseqüente que, até então, não foram preenchidos de significação. Neste instante, surgem as dúvidas acerca de quem será o responsável pelo recheio de significação e, ainda, de que forma tal tarefa deve ser empreendida.

Com relação ao sujeito responsável pela atribuição de significação não há dúvida de que é ele o intérprete. O mesmo não se pode dizer em relação ao método. Para alguns a norma é construída. Para outros, revelada.

Passamos, agora, ao exame de ambas as correntes.

2.4.2 A construção da norma jurídica

A primeira corrente a ser analisada é, atualmente, a encabeçada por PAULO DE BARROS CARVALHO. Em seu escólio, o texto de direito positivo, ao ser entendido como conjunto de signos, pode ser analisado sob três diferentes ângulos, correspondentes aos componentes da relação lógica de cujo “status” lógico é o signo. São eles o suporte físico, o significado e a significação.²¹³

O conjunto de textos do direito positivo é o suporte físico. A conduta humana é o significado. A significação, por sua vez, é a norma jurídica, enquanto juízo extraído do suporte físico e do significado.²¹⁴

Segundo PAULO DE BARROS CARVALHO, “*O texto é o ponto de partida para a formação das significações e, ao mesmo tempo, para a referência aos entes significados, perfazendo aquela estrutura triádica ou trilateral que é própria das unidades sîgnicas*”.²¹⁵

²¹³ **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 17; e **Curso...**, *op. cit.*, p. 264-265.

²¹⁴ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 264-265.

²¹⁵ **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 17.

É a partir do texto que se inicia a trajetória em busca das unidades mínimas e irreduzíveis de manifestação do deontico, as normas jurídicas.²¹⁶

Em que pese o fato de que os enunciados tomados isoladamente possuem força prescritiva, somente quando arranjados adequadamente pelo intérprete é que expressarão uma prescrição com sentido completo.²¹⁷

Afirma o professor da USP e da PUC-SP que “*A norma jurídica é a significação que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo [...] é exatamente o juízo (pensamento) que a leitura do texto provoca em nosso espírito*”.²¹⁸

Em sua visão, os textos de direito positivo, como enunciados lingüísticos que são, não contêm significações. São, como diz, “*...estímulos que desencadeiam em nós produções de sentido*”.²¹⁹

São a porta de entrada para, a partir da interpretação, surgirem as significações, pela construção do intérprete, num caminho também trilhado por HUMBERTO BERGMANN ÁVILA²²⁰.

Diante disso, PAULO DE BARROS CARVALHO desenvolveu um método de identificação do caminho a ser percorrido pelo intérprete, a fim de **construir** o sentido a partir dos textos de direito positivo. É o percurso do plano S₁ ao plano S₄,

²¹⁶ Explica PAULO DE BARROS CARVALHO que o significado da locução “unidade irreduzível de manifestação do deontico” é a menor estrutura formal possível apta, carregando os comandos normativos de sentido, a transmitir a mensagem do direito aos destinatários - **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 20.

²¹⁷ “Quero transmitir, dessa maneira, que reconheço força prescritiva às frases isoladas dos textos positivados. Nada obstante, esse teor prescriptivo não basta, ficando na dependência de integrações em unidades normativas, como mínimos deonticos completos. *Somente a norma jurídica, tomada em sua integridade constitutiva, terá o condão de expressar o sentido cabal dos mandamentos da autoridade que legisla.* Isso não quer dizer que seja impossível elaborar, a partir da redação de um único artigo de qualquer documento jurídico-positivo, u’a norma na plenitude de sua inteireza lógica. Porém, não é freqüente que o intérprete venha a fazê-lo. Ao travar contacto com a materialidade física do texto legislado, sabe ele, perfeitamente, que pode ter de percorrer longo caminho, em termos de integração do sistema, de modo que, na maioria dos casos, sairá à busca de outros enunciados, muitas vezes em diplomas bem diferentes daquele que examina, tudo para montar uma única regra do conjunto, obtendo, então, a plena esquematização formal da mensagem positivada” - PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 21. No mesmo sentido, vide, Karl Engisch, **Introdução...**, *op. cit.*, p. 38.

²¹⁸ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 8.

²¹⁹ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 19.

²²⁰ **Teoria dos princípios**, p.30.

ou seja, da literalidade textual aos vínculos de coordenação e de subordinação que se estabelecem entre as normas jurídicas.

A porta de entrada para o processo interpretativo é o plano S_1 . Nele, encontra-se o texto como dado objetivo, ou seja, como plano de expressão. Formado por diversos enunciados, é nesse plano que o legislador modifica, de forma mais prática e direta, o ordenamento.²²¹

Se, no plano S_1 , o intérprete estava confinado ao plano da literalidade textual ou do suporte físico das significações, é no plano S_2 que ingressará no campo do conteúdo. É nesse plano que o intérprete atribuirá “...valores unitários aos vários signos que encontrou justapostos, selecionando significações e compondo segmentos portadores de sentido”.²²²

No plano S_2 procurará construir significações de cunho jurídico voltadas à regulação de condutas intersubjetivas. É bem verdade que ainda não se pode falar em normas jurídicas, pois, nesse subdomínio, apenas se deparará com enunciados prescritivos que, apesar de portadores de significação, encontram-se desatados de quaisquer outros enunciados.

O intérprete precisa atentar para o fato de que os enunciados do direito positivo, apesar de muitas vezes dispostos no modelo da lógica clássica ou apofântica – S é P –, continuam a possuir a função prescritiva. PAULO DE BARROS CARVALHO é enfático ao dizer que isso não acarreta maiores problemas ao intérprete, na medida em que esse “...momento da pesquisa requer, tão-somente, a compreensão isolada de enunciados e estes, quase sempre, se oferecem em arranjos de forma alética”.²²³

Entretanto, essa compreensão isolada pressupõe, ainda que minimamente, a observância de outros enunciados prescritivos, considerados isoladamente, sem qualquer pretensão de “agrupamento lógico”. Este será encontrado apenas no plano S_3 , também denominado de sistema das normas jurídicas “stricto sensu”.²²⁴

Os enunciados prescritivos dotados de sentido, ou proposições, tomadas isoladamente, surgidas no plano S_2 , são insuficientes para transmitir a mensagem

²²¹ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, op. cit., p. 67-70; e **Curso...**, op. cit., p. 115-118.

²²² *Ibidem*, p. 70; *Ibidem*, p. 118, respectivamente.

²²³ *Ibidem*, p. 73; *Ibidem*, p. 121, respectivamente.

²²⁴ *Ibidem*, p. 74; *Ibidem*, p. 123, respectivamente.

deôntica completa, naquele mínimo irreduzível indispensável para proibir, obrigar ou permitir condutas. Somente no subdomínio S_3 é que o intérprete conseguirá construir a mensagem deôntica de forma completa. É nesse momento que o intérprete sairá em busca de enunciados prescritivos, muitas vezes em mais de um diploma legal, para construir a mensagem deôntica em sua inteireza.²²⁵

Mas isso ainda não é suficiente. Após todo esse esforço é necessário confrontar a mensagem encontrada com as prescrições que encerram os valores do ordenamento, “...*orações de forte cunho axiológico*”, nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO, que finalizarão o processo de geração do sentido normativo.²²⁶

Nesse momento é que surge o que se entende por norma jurídica. Mas as normas jurídicas, cujo processo de construção findou no subdomínio S_3 , encontram-se desorganizadas.

O necessário arranjo das normas jurídicas, cuja finalização da construção ocorreu no subdomínio S_3 , ocorre no plano S_4 , no qual serão elas organizadas de forma hierarquizada, por meio das normas de estrutura. É nele que se estabelecem os vínculos de coordenação e de subordinação entre as normas jurídicas.²²⁷

Após percorrer todos esses subdomínios, poderá o intérprete acreditar ter construído a mensagem deôntica plena de sentido. O caminho percorrido para sintetizar o pensamento de PAULO DE BARROS CARVALHO foi longo, mas se mostra necessário.

2.4.3 A revelação da norma jurídica

A outra corrente, encabeçada, na atualidade, por JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, e seguida por ADRIANO SOARES DA COSTA, diverge da de PAULO DE BARROS CARVALHO.²²⁸

²²⁵ *Ibidem*, p. 74-76; *Ibidem*, p. 123-126, respectivamente.

²²⁶ *Ibidem*, p. 76; *Ibidem*, p. 126, respectivamente.

²²⁷ *Ibidem*, p. 80; *Ibidem*, p. 126, respectivamente.

²²⁸ J. S. MAIOR BORGES, *Direito...*, *op. cit.*, p. 1-30; A. S. DA COSTA, *Teoria...*, *op. cit.*, p. 27-40.

Concorda, o professor JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, que o preceito pode conter mais de uma norma, como também que haverá casos em que nele somente serão encontrados fragmentos da norma.²²⁹

Entretanto, as semelhanças cessam por aí.

Ao professor pernambucano, afigura-se correto não o falar em construção das normas jurídicas, pelo intérprete, mas sim em **desvelamento (revelação)** delas. Ressalta que o preceito é um símbolo e, por isso, direciona aquele que com ele trava contato à descoberta do objeto por ele referido. Parece, referir-se, aqui, ao chamado **significado de base** a que alude LUIS ALBERTO WARAT.²³⁰

Argumenta, ainda, que, se não houvesse sentido normativo algum revestindo os preceitos, as porteiras aos absurdos interpretativos – ao que elegantemente denomina de “...*subjetivismo descontrolado e destemperado...*” – estariam escancaradas.²³¹

Por ser o preceito (enunciado prescritivo), ao mesmo tempo, signo e significante, seria ele a própria norma “...*em estado de velamento de sentido*”. Assim, a atividade do intérprete consiste em “...*um desvelamento do que, pelo signo, está velado nas dobras do ordenamento – a significação normativa*”.²³²

Percebemos que a doutrina de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES em muito se aproxima da de JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO; e, ainda, da de FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA, quando este, em mais de uma oportunidade, menciona ser a função do cientista do direito **revelar a norma**.²³³

Ao tratar do ato de interpretação, que PAULO DE BARROS CARVALHO eleva à condição de meio pelo qual as normas jurídicas são construídas, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, apoiando-se nas lições de LOURIVAL VILANOVA, lembra que, se é verdade que o ato de interpretar consiste em atribuir valores aos símbolos, não é menos verdade que essa atribuição não pode ser arbitrária e incondicionada. Deve, antes, observar os valores constantes no ordenamento

²²⁹ **Curso...**, *op. cit.*, p. 3.

²³⁰ **O direito...**, *op. cit.*, p. 65.

²³¹ **Curso...**, *op. cit.*, p. 4. No mesmo sentido, vide, ADRIANO SOARES DA COSTA, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 30-38.

²³² *Ibidem.*, p. 5.

²³³ J. J. GOMES CANOTILHO, **Direito constitucional e teoria da constituição**, p. 1218; F. C. PONTES DE MIRANDA, **Tratado...**, *op. cit.*, t. I, p. XII, XIV, .

jurídico. Além disso, lembra que o preceito designa uma realidade jurídica, não podendo ser visto como um “...vazio semântico despido de significado”.²³⁴

Mas o argumento mais contundente é aquele que questiona se o fruto da interpretação doutrinária é uma **proposição prescritiva**.

De fato, da interpretação não resultam normas de observância obrigatória. A norma surge do ato de revelar a significação presente nas dobras ou “*plicas*” do preceito, até mesmo porque a interpretação não surge do nada, ou, nas palavras de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, não é “...*extraída ex nihilo*...”.²³⁵

A significação está lá, em seu estado por assim dizer latente, aguardando o desvelamento por parte do cientista do direito.

Nessa perspectiva cabe perfeitamente a menção a normas implícitas e normas explícitas que faz MARCOS BERNARDES DE MELLO.²³⁶

Apesar dessa posição ser duramente criticada por PAULO DE BARROS CARVALHO, concluímos, com todo o respeito, que nesse particular, a razão está do lado do professor JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES.²³⁷

Uma coisa é certa. Adotando-se uma ou outra teoria, além do texto, o interprete deve necessariamente analisar o contexto no qual ele, texto, está inserido. Lembremos, como explica LUIS ALBERTO WARAT, que, além do significado de base, que é revelado abstraído-se a significação contextual, é necessário, para se alcançar a significação completa, voltar os olhos para o **significado contextual**. Como diz LUIS ALBERTO WARAT, “*O sentido gira em torno do dito e do calado*”.²³⁸

2.5 As espécies de normas jurídicas

Firmada, linhas atrás, a premissa de que o direito positivo e as normas jurídicas dele extraídas têm por escopo regular as condutas intersubjetivas, poderia,

²³⁴ **Curso...**, *op. cit.*, p. 9.

²³⁵ **Curso...**, *op. cit.*, p. 10-13.

²³⁶ **Teoria...**, *op. cit.*, p. 24-31.

²³⁷ A discordância é flagrante. PAULO DE BARROS CARVALHO não entende ser correta “...a proposição segundo a qual, dos enunciados prescritivos do direito positivo, extraímos o conteúdo, sentido e alcance dos comandos jurídicos. Impossível seria retirar conteúdos de significação de entidades meramente físicas” - **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 19.

²³⁸ **O direito...**, *op. cit.*, p. 65.

justamente por isso, causar estranheza, à primeira vista, a distinção das normas em **de conduta e de estrutura**.

Todas as normas jurídicas são normas de conduta. O que as distinguirá é justamente a forma como se dá essa regulação: se for direta ou imediata a norma será **de conduta** e, se for indireta ou mediata a norma será denominada como **de estrutura**.

Ao tratar da distinção, PAULO DE BARROS CARVALHO afirma que as normas de conduta “...têm como objetivo final ferir de modo decisivo os comportamentos interpessoais, modalizando-os deonticamente como obrigatórios (O), proibidos (V) e permitidos (P)...”.²³⁹

Essas normas seriam suficientes em si para o regramento das condutas dos destinatários normativos, permitindo, proibindo ou obrigando comportamentos.

Por meio das normas de estrutura, a regulação da conduta dá-se de forma mediata, na medida em que são normas cujo objeto é a produção de outros enunciados prescritivos. São normas que “...instituem condições, determinam limites ou estabelecem outra conduta que servirá de meio para a construção de regras do primeiro tipo (de conduta)”, razão pela qual PAULO DE BARROS CARVALHO as integra à chamada **gramática jurídica** (esclarecemos).²⁴⁰

E é exatamente pelo fato de ser a conduta regulada de forma mediata pelas normas de estrutura que se fala em justaposição dos modais deônticos obrigatório, permitido e proibido. Quem melhor tratou do tema foi NORBERTO BOBBIO em sua **Teoria do ordenamento jurídico**.²⁴¹

Ao explicar a complexa classificação das normas de estrutura, NORBERTO BOBBIO distingue nove espécies de normas dessa natureza. A nomenclatura utilizada pelo jusfilósofo italiano segue entre os parênteses.

São elas as que: i) obrigam-obrigar (*mandam ordenar*); ii) proíbem-obrigar (*proíbem ordenar*); iii) permitem-obrigar (*permitem ordenar*); iv) obrigam-proibir (*mandam proibir*); v) proíbem-proibir (*proíbem proibir*); vi) permitem-proibir (*permitem*

²³⁹ **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 38.

²⁴⁰ *Ibidem*, p. 39; **Curso...**, *op. cit.*, p. 268.

²⁴¹ **Teoria do ordenamento...**, *op. cit.*.

proibir); vii) obrigam-permitir (*mandam permitir*); viii) proíbem-permitir (*proíbem permitir*); e ix) permitem-permitir (*permitem permitir*).²⁴²

No que se refere ao **grau de generalidade**, as normas dividem-se em gerais e individuais. As características de generalidade e individualidade, que pode ostentar uma norma jurídica, referem-se ao rol de seus destinatários.

Direcionando-se a uma gama de sujeitos numericamente indeterminados será considerada geral. Caso se volte a determinado indivíduo ou grupo identificado de indivíduos será norma individual. Essa é a posição de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, ao afirmar que “*A lei diz-se geral, quando apanha uma classe de sujeitos. Generalidade opõe-se a individualização, que sucede toda vez que se volta para um único sujeito, particularizadamente, caso em que se deve nominá-la lei individual*”.²⁴³

Quanto ao **grau de abstração**, classificam-se em abstratas e concretas. A abstração e a concretude remetem à forma como vem descrito o fato na hipótese de incidência ou antecedente.

Se o fato estiver descrito de forma abstrata, sem menção às circunstâncias concretas de espaço e de tempo, a norma será abstrata. Caso esteja, o fato descrito na hipótese, delimitado por tais circunstâncias será, ela concreta.

Sintetiza PAULO DE BARROS CARVALHO a distinção, ao afirmar que “*A tipificação de um conjunto de fatos realiza uma previsão abstrata, ao passo que a conduta especificada no espaço e no tempo dá caráter concreto ao comando normativo*”.²⁴⁴

No mesmo sentido caminha CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, quando sustenta ser conveniente “*...denominar de abstração a regra que supõe situação reproduzível, ou seja, ‘ação-tipo’... [...] O contraposto do preceito abstrato é o concreto, relativo à situação única, prevista para uma só ocorrência; portanto, sem hipotetizar sua renovação*”.²⁴⁵

²⁴² *Ibidem*, p. 45-48.

²⁴³ **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**, p. 26.

²⁴⁴ **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 35-36.

²⁴⁵ **O conteúdo...**, *op. cit.*, p. 26.

Do arranjo das mencionadas características, quatro espécies de normas emergem: i) normas gerais e abstratas; ii) normas gerais e concretas; iii) individuais e abstratas; e iv) individuais e concretas.

Para CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, toda norma abstrata é também geral, ou melhor, e utilizando suas palavras, “...a *abstração contém, requer, logicamente, a generalidade*”. Pouco importa que, no momento da edição da lei da qual emerge a norma, ela incida sobre somente um fato ligado a determinado sujeito. Podendo a norma, no futuro, incidir sobre fatos cujo conceito se subsume ao dela, praticados por outros sujeitos, estará presente a característica da generalidade.²⁴⁶

Alerta PAULO DE BARROS CARVALHO que a doutrina, equivocadamente, vale-se tão-somente da análise do antecedente para qualificar as normas em gerais, individuais, abstratas ou concretas. Em seu entendimento, tal “...*redução não se justifica*”.²⁴⁷

De fato. É pela análise do conseqüente normativo que se identifica o caráter de generalidade ou individualidade ostentado pela norma. São lições de PAULO DE BARROS CARVALHO as de que “...*tanto pode haver indicação individualizada das pessoas envolvidas no vínculo, como pode existir alusão genérica aos sujeitos da relação*”.²⁴⁸

É importante mencionarmos que, apesar de, no antecedente, ser possível a descrição de um fato já consumado, isso jamais acontecerá com a conduta prescrita no conseqüente normativo, que estará sempre em termos abstratos. Não há razão alguma para prescrever conduta já ocorrida e, portanto, imutável. Seria “...*um sem sentido deontico*”.²⁴⁹

Nas normas abstratas, o antecedente está vertido segundo a fórmula “se ocorrer o fato X”; diferentemente do que nas normas concretas, cujo antecedente, mesmo contendo a fórmula “dado que ocorreu o fato X”, continua a ser um juízo hipotético, por mais estranho que possa parecer.²⁵⁰

²⁴⁶ *Ibidem*, p. 27-28.

²⁴⁷ **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 36.

²⁴⁸ *Ibidem*, p. 36.

²⁴⁹ *Ibidem*, p. 36.

²⁵⁰ PAULO DE BARROS CARVALHO menciona, nesse ponto, “normas gerais” - *Ibidem*, p. 37.

PAULO DE BARROS CARVALHO, utiliza o signo hipótese para referir-se ao antecedente da norma geral e abstrata. O antecedente da norma individual e concreta continua a ser denominado de antecedente.²⁵¹

2.6 A incidência da norma jurídica

O tema da incidência da norma jurídica é um dos mais interessantes, no campo da teoria da norma, e o um dos que mais embates doutrinários tem acalorado. Ao tratar da incidência, é-nos vedado deixar de examinar o posicionamento de determinados doutrinadores de peso que dele se ocuparam. São eles FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA, PAULO DE BARROS CARVALHO e JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES. Além desses, analisaremos as visões de ALFREDO AUGUSTO BECKER, de GERALDO ATALIBA e de MARCOS BERNARDES DE MELLO.

O exame da incidência é imprescindível, pois é através dela que os fatos sociais se transformam em fatos jurídicos. Convém, então, identificarmos o preciso instante em que se dá a incidência da norma jurídica, como se dá, bem como suas características.²⁵²

Esclarecemos, desde logo, que a incidência ocorre concomitantemente à **subsunção** do conceito do fato ao conceito da hipótese de incidência da norma.

Falamos em subsunção do conceito do fato ao conceito da norma porque a subsunção é operação que somente se pode dar entre iguais. Ocorre a subsunção quando o conceito do fato se amolda suficientemente ao conceito da norma ou, ainda, quando ocorrem “...*todos os elementos que a compõem (hipótese)*”. A utilização de exemplo será esclarecedora.²⁵³

²⁵¹ Explica PAULO DE BARROS CARVALHO que a distinção tem por escopo tão-somente facilitar a exposição de suas idéias: “Poderíamos, portanto, continuar utilizando o termo ‘hipótese’ para fazer referência quer ao suposto da norma geral e abstrata, quer ao da regra individual e concreta. Nada obstante, para facilitar a transmissão expositiva, vamos empregar, daqui para frente, preponderantemente, o signo ‘hipótese’ para aludir ao suposto da norma geral e abstrata e ‘antecedente’ para mencionar o antessuposto da regra individual e concreta” - **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 37.

²⁵² Sobre a transformação dos fatos sociais em jurídicos, ver FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA, **Tratado de direito privado: parte especial**., t. I, p. XVII.

²⁵³ ALFREDO AUGUSTO BECKER, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 326; Na visão de GERALDO ATALIBA “Subsunção é o fenômeno de um fato figurar rigorosamente a previsão hipotética da lei. Diz-se

Imaginemos que o suporte fático abstrato ou a hipótese de incidência de uma norma descreva a realização de negócio jurídico com produto industrializado. Adiantamos que essa é uma das hipóteses de incidência do IPI. Se essa lei for vigente, qualquer pessoa que, no mundo dos fatos, realizar um negócio jurídico com produto industrializado, terá desempenhado **in concreto** aquilo que a norma previu **in abstrato**. Haverá, nesse caso, a subsunção do conceito do fato ao conceito da norma e, por meio da incidência normativa, esse fato tornar-se-á jurídico.

A subsunção não ocorreria se, diante da mesma hipótese de incidência ou suporte fático abstrato, alguém realizasse negócios jurídicos com produtos naturais. Nesse caso, não se daria a subsunção, pois o fato concretamente sucedido não corresponde àquele descrito na norma.

Reafirmamos, portanto, para que ocorra a subsunção do conceito do fato ao conceito da norma, é preciso que suceda o suporte fático suficiente ou necessário.²⁵⁴

Pouco importa que os destinatários a quem a norma jurídica é dirigida a desconheçam. O desconhecimento não obsta a sua incidência, na medida em que uma de suas características é exatamente a incondicionalidade. Melhor explicando: a incidência, para ocorrer, não depende da adesão daqueles a quem a norma é destinada.²⁵⁵

Ocorrendo a subsunção, a incidência dá-se de forma automática e infalível. Esse é o ponto de vista compartilhado por numerosos autores de tomo, a exemplo de FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA, ALFREDO AUGUSTO BECKER, MARCOS BERNARDES DE MELLO, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, GERALDO ATALIBA e SACHA CALMON NAVARRO COELHO²⁵⁶.

que um fato se subsume à hipótese legal quando corresponde completa e rigorosamente à descrição que dele faz a lei - **Hipótese**..., *op. cit.*, p. 69.

²⁵⁴ FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA, **Tratado**..., *op. cit.*, t. I, p. 17 e 25-26..

²⁵⁵ FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA, **Tratado**..., *op. cit.*, t. I, p. 11; ALFREDO AUGUSTO BECKER, **Teoria**..., *op. cit.*, p. 328-329.

²⁵⁶ F. C. PONTES DE MIRANDA, **Tratado**..., *op. cit.*, t. I, p. 16; A. A. BECKER, **Teoria**..., *op. cit.*, p. 326; M. B. DE MELLO, **Teoria**..., *op. cit.*, p. 75; J. SOUTO MAIOR BORGES, **Curso**..., *op. cit.*, p. 43-44; G. ATALIBA, **Hipótese**..., *op. cit.*, p. 42-45; S. C. N. COELHO, **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**, p. 107-110.

A incidência não falha, o que pode falhar é o atendimento aos seus comandos.²⁵⁷

E as normas jurídicas incidem porque concebidas para esse exato fim. Para incidir. É por meio da incidência que as normas jurídicas desempenham seu papel de regular a sociedade.²⁵⁸

Aqui é preciso abrir um pequeno parêntese.

A eficácia jurídica, ou seja, as relações jurídicas, não são efeitos da hipótese de incidência ou, para usar a terminologia pontiana, do **suporte fático**. É dos fatos jurídicos que emergem os efeitos jurídicos.²⁵⁹

Correta a lição de FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA, de que “*Só após a incidência da regra jurídica é que os suportes fáticos entram no mundo jurídico, tornando-se fatos jurídicos*”.²⁶⁰

Nesse particular, o suporte fático ao qual se refere PONTES DE MIRANDA é o suporte fático concreto, ou seja, o fato concretamente sucedido. Isso é, é a incidência da norma jurídica – à qual chama PONTES DE MIRANDA de **regra jurídica** –, que faz com que os fatos sociais ingressem no mundo jurídico. Isso se dá após a sua coloração pela incidência normativa, e somente após ela é que os fatos se tornam jurídicos e podem produzir efeitos jurídicos. Dessa forma, podemos afirmar que a eficácia da norma jurídica é a incidência, enquanto a eficácia do fato jurídico, ou a eficácia jurídica, é a instauração da relação jurídica prevista no conseqüente normativo.²⁶¹

A fenomenologia da incidência, com a coloração dos fatos sociais em fatos jurídicos, ocorre num plano abstrato, chamado por PONTES DE MIRANDA de **mundo do pensamento**. A sua apreensão ou percepção dá-se no plano da

²⁵⁷ FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA, **Tratado...**, *op. cit.*, t. I, p. 12. MARCOS BERNARDES DE MELLO, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 79. JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, **Curso...**, *op. cit.*, p. 43. ALFREDO AUGUSTO BECKER, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 322 e 328.

²⁵⁸ Respectivamente: *Idem*, p. 18; *Idem*, p. 92-93; *Idem*, p. 35; *Idem*, p. 312; e ADRIANO SOARES DA COSTA, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 26-28.

²⁵⁹ FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA, **Tratado...**, *op. cit.*, t. I, p.4

²⁶⁰ *Ibidem*, p. 5. No mesmo sentido, vide, MARCOS BERNARDES DE MELLO, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 74-75.

²⁶¹ **Tratado...**, *op. cit.*, t. I, p. 6 e 16-17.

realidade, em razão das suas conseqüências, ou seja, pela eficácia dos fatos jurídicos.²⁶²

Analisando a fenomenologia da incidência, mostra-se imprescindível avançarmos para diferenciá-la da **respeitabilidade (observância)** à norma e de sua **aplicação**, pois, com essas, nada tem a ver, como ponderam FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA, MARCOS BERNARDES DE MELLO e JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES.²⁶³

No que se refere à respeitabilidade ou observância à norma, é necessário firmar que sua inoccorrência em nada afeta a incidência. E isso por um motivo simples. Ambas são lógica e cronologicamente posteriores à ocorrência da incidência normativa.

Em relação à aplicação, a premissa da qual parte FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA, parece-nos perfeita. Para o mestre alagoano,

...é falsa qualquer teoria que considera apenas provável ou suscetível de não ocorrer a incidência das regras jurídicas (o homem não organizou a vida social deixando margem à não-incidência, porque teria sido o ordenamento alógico, em sistemas de regras jurídicas em que essas poderiam não ser), e.g., as teorias que afirmam que algumas regras jurídicas não se aplicam e, pois, não são (confusão entre incidência e aplicação)...²⁶⁴

À semelhança do que ocorre com a respeitabilidade, a incidência precede logicamente a aplicação do direito e dela independe. Não são coincidentes, portanto.²⁶⁵

Como bem lembra JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, há casos em que, apesar de incidir, determinada norma jurídica não será aplicada. O exemplo do qual se vale é o da não aplicação de normas tributárias incidentes sobre sujeitos sem capacidade contributiva.²⁶⁶

²⁶² *Ibidem*, t. I, p. 7.

²⁶³ F. C. PONTES DE MIRANDA, **Tratado...**, *op. cit.*, t. I, p. 10-11; M. B. DE MELLO, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 75-79; e J. SOUTO MAIOR BORGES, **Curso...**, *op. cit.*, p. 36-37.

²⁶⁴ **Tratado...**, *op. cit.*, t. 1, p. 4.

²⁶⁵ JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, **Curso...**, *op. cit.*, p. 37.

²⁶⁶ *Ibidem*, p. 35-36.

Parece-nos, entretanto, que a aplicação da norma, entendida como a produção de uma norma individual e concreta, terá lugar nos casos em que, mesmo ocorrida a incidência normativa, não sejam os efeitos do fato jurídico observados.

O entendimento de PAULO DE BARROS CARVALHO – sobre o qual encontramos boa síntese no **Decadência e prescrição no direito tributário**, de EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI – diverge sensivelmente do de FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA e de seus seguidores.²⁶⁷

Logo no início de seu **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**, o professor da USP e da PUC-SP afirma que, ao tentar isolar a fenomenologia da incidência tributária, estabelecerá como pressuposto o “...descabimento da distinção entre incidência jurídica e atividade de aplicação do direito” e, ainda, a aceitação da “...diferença básica entre evento e fato”.²⁶⁸

Não se distancia do entendimento de LOURIVAL VILANOVA de que o direito positivo tem por escopo alterar a conduta. Entretanto, ressalta que essa alteração da conduta não significa uma intervenção efetiva (direta), como se se pudesse livremente transitar da linguagem do dever-ser para a linguagem do ser. Antes, as prescrições do direito positivo têm como objetivo influenciar ou até mesmo direcionar comportamentos, estabelecendo, no plano hipotético, um acontecimento que, ao se concretizar, fará irromper um vínculo jurídico.²⁶⁹

Mas o ponto do pensamento de PAULO DE BARROS CARVALHO que o distingue daqueles clássicos, tais como ALFREDO AUGUSTO BECKER, GERALDO ATALIBA, FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA, MARCOS BERNARDES DE MELLO e JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, não reside na automaticidade e infalibilidade da incidência, no exato momento em que se concretize o fato abstratamente previsto na hipótese de incidência da norma. Apesar de sustentar expressamente, o professor da USP e da PUC-SP, forte em suas premissas, que tem para si que “...a incidência não se dá ‘automática e

²⁶⁷ **Decadência...**, *op. cit.*, p. 58-72.

²⁶⁸ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 7.

²⁶⁹ “Na instância normativa, tratando-se de regras gerais e abstratas, temos a previsão hipotética implicando a prescrição de um *vinculum juris*; no plano da realidade, um enunciado factual que se subsume à classe da hipótese e o surgimento de um liame com a especificação das pessoas e da conduta regulada, bem como do objeto dessa conduta. No caso das normas individuais e concretas, o juízo mantém-se condicional e também hipotético, a despeito de o antecedente estar apontando para um acontecimento que já se consumara no tempo” - PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p.10-11.

infalivelmente' com o acontecimento do fato jurídico tributário, como afirmou de modo enfático Alfredo Augusto Becker...", não é o que concluímos, avançando na leitura de seu **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência** e de seu **Curso de direito tributário**.²⁷⁰

Parece-nos que, para PAULO DE BARROS CARVALHO, a incidência dá-se automática e infalivelmente com a concretização do fato jurídico tributário sim. O que muda, para ele, é exatamente o momento no qual se pode considerar ocorrido o fato jurídico tributário.²⁷¹

Observemos que, para ele, assim como para os seguidores da outra corrente, duas operações formais compõem a incidência: a **subsunção** e a **implicação**.

A primeira delas, também chamada de inclusão de classes, trata-se da identificação de uma ocorrência concreta, em determinado tempo e espaço, que se inclua de modo perfeito nos contornos do fato abstratamente descrito na hipótese de incidência normativa.²⁷²

A implicação, por sua vez, refere-se à determinação da instauração da relação jurídica prevista na tese ou conseqüente normativo, caso se concretize o fato abstratamente descrito na hipótese.²⁷³

Entretanto – e aqui percebemos o que separa as duas correntes – para que se dê a incidência, na visão do professor da USP e da PUC-SP, imprescindível a presença de um ser humano realizando a subsunção e, posteriormente, a implicação determinada pela norma jurídica, na medida em que ambas não operam autonomamente.²⁷⁴

²⁷⁰ *Ibidem*, p. 12; e **Curso...**, *op. cit.*, p. 277 *et seq.*

²⁷¹ "Ao preceituar a conduta, fazendo irromper direitos subjetivos e deveres jurídicos correlatos, o conseqüente normativo desenha a previsão de uma relação jurídica, que se instala, automática e infalivelmente, assim que se concretize o fato" - **Curso...**, *op. cit.*, p. 314.

²⁷² PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 90.

²⁷³ *Ibidem*, p. 11.

²⁷⁴ "Agora, é importante dizer que não se dará a incidência se não houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina. As normas não incidem por força própria. Numa visão antropocêntrica, requerem o homem, como elemento intercalar, movimentando as estruturas do direito, extraindo de normas gerais e abstratas outras gerais e abstratas ou individuais e concretas e, com isso, imprimindo positividade ao sistema, quer dizer, impulsionando-o das normas superiores às regras de inferior hierarquia, até atingir o nível máximo de motivação das consciências e, dessa forma, tentando mexer na direção axiológica do comportamento intersubjetivo: quando a norma terminal fere a conduta, então o direito se realiza, cumprindo seu objetivo primordial, qual seja, regular os procedimentos

Para ferir diretamente os comportamentos, é necessária a edição de norma individual e concreta, visão essa que já se encontrava, ainda que de forma incipiente, no pensamento de GASTON JÈZE.²⁷⁵

Nesse sentido, PAULO DE BARROS CARVALHO é enfático:

...as normas gerais e abstratas não ferem diretamente a condutas intersubjetivas, para regulá-las. Exigem o processo de positivação, vale dizer, reclamam a presença de norma individual e concreta a fim de que a disciplina prevista para a generalidade dos casos possa chegar ao sucesso efetivamente ocorrido, modalizando deonticamente as condutas.²⁷⁶

Mas não só. Sustenta PAULO DE BARROS CARVALHO que, para haver tanto o fato jurídico tributário quanto a relação jurídica que dele se irradiará, é necessário que exista uma **linguagem**.²⁷⁷

E aqui se acentua a divergência entre a concepção clássica e a de PAULO DE BARROS CARVALHO. Segundo ele, tanto a realidade como também a realidade social, que em seu interior reside, são constituídas pela linguagem. Sobre essa

interpessoais, para que se torne possível a vida em sociedade, já que a função do direito é realizar-se, não podendo ser o direito o que não é realizável, como já denunciara Ihering. E essa participação humana no processo de positivação normativa se faz também com a linguagem, que certifica os acontecimentos factuais e expede novos comandos normativos sempre com a mesma compostura formal: um antecedente de cunho descritivo e um conseqüente de teor prescritivo” - PAULO DE BARROS CARVALHO, **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 11-12.

²⁷⁵ “Quando um indivíduo preenche *tôdas* as condições legais para ser tributado, ainda não é devedor do impôsto. Eis porque, nesse caso, se pode criticar a expressão *fato gerador do impôsto*. Ela deixa crer que o indivíduo se tornou, *ipso facto*, devedor do impôsto, que êle tenha sido colocado de *pleno direito* na situação jurídica *individual* de devedor. Seria um erro. O indivíduo preencheu, apenas, *tôdas* as condições exigidas pela lei para que a administração possa considerá-lo devedor de *tal* quantia a título de *tal* impôsto, criar para *tal* pessoa a situação jurídica *individual* de devedor de *tal* quantia. O fato gerador do impôsto não criou, pois, dívida individual de tal impôsto, como parece indicá-lo o termo *gerador*” (*sic*) - O fato gerador do impôsto (contribuição à teoria do crédito de impôsto), in: **Revista de direito administrativo**. v. II. fasc. I, p 53-54.

²⁷⁶ **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 90-91.

²⁷⁷ “...para que haja o fato jurídico e a relação entre sujeitos que dele, fato, se irradia, necessária se faz também a existência de uma linguagem: linguagem que relate o evento acontecido no mundo da experiência e linguagem que relate o vínculo jurídico que se instala entre duas ou mais pessoas. E o corolário de admitirmos esses pressupostos é de suma gravidade, porquanto, se ocorrerem alterações na circunstância social, descritas no antecedente de regra jurídica como ensejadora de efeitos de direito, mas por qualquer razão não vierem a encontrar a forma própria de linguagem, não serão consideradas fatos jurídicos e, por conseguinte, não propagarão direitos e deveres correlatos” - **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 12.

linguagem social incide a linguagem prescritiva do direito positivo, juridicizante de fatos e condutas, que os separa em lícitos e em ilícitos.²⁷⁸

Realiza, também, a divisão da realidade social em dois setores: o juridicizado – plano da facticidade jurídica – e o não-juridicizado. Dessa forma, não havendo relato em linguagem, os chamados **eventos** jamais se tornariam fatos sociais ou jurídicos. Caso não seja, o evento, vertido na competente linguagem requerida pelo direito positivo, jamais ingressará no plano da facticidade jurídica, nunca vindo a se tornar fato jurídico.²⁷⁹

A construção de PAULO DE BARROS CARVALHO está em perfeita sintonia com a premissa da qual parte, qual seja, a de que a norma jurídica é construída pelo intérprete, como também o percebe ADRIANO SOARES DA COSTA.²⁸⁰

Entretanto, como a premissa por nós adotada neste trabalho mais se aproxima da doutrina de FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA e de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, – de que a norma é revelada pelo interprete –, entendemos que a incidência se dá de forma automática e infalível e, ainda, que não se confunde com o ato de aplicação do direito.

Terminado o exame da atuação dinâmica da norma jurídica, iniciaremos, desde logo, o trato da teoria geral da regra-matriz de incidência tributária.

²⁷⁸ Após reconhecer a força da afirmação, PAULO DE BARROS CARVALHO faz a ressalva que “Há porções do nosso meio-envolvente que não seriam formadas especificamente pela linguagem, permanecendo no campo das meras sensações. Tendo em vista, porém, que são intervalos pequenos e em obséquio à uniformidade da proposta epistemológica, creio que podem ser relegados a segundo plano, pois as sensações que não logram objetivar-se no âmbito das interações sociais, acabam por dissolver-se no fluxo temporal da consciência” - **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 13.

²⁷⁹ “Assim como um evento qualquer, para tornar-se fato, exige relato em linguagem competente, qualquer acontecimento ou mesmo qualquer fato social que pretenda ingressar no reino da facticidade jurídica precisa revestir-se da linguagem própria que o direito impõe. Não é suficiente que ocorra um homicídio. Mister se faz que possamos contá-lo em linguagem jurídica, isto é, que venhamos a descrevê-lo consoante as provas em direito admitidas. Se não pudermos fazê-lo, por mais evidente que tenha sido o acontecimento, não desencadeará os efeitos jurídicos a ele atribuídos” - **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 13.

²⁸⁰ **Teoria...**, *op. cit.*, p. 41-42.

2.7 A Regra-Matriz de Incidência Tributária

2.7.1 Introdução

JOSÉ ROBERTO VIEIRA afirma que o estudo da estrutura da norma tributária recebeu grandes contribuições de ALFREDO AUGUSTO BECKER e de GERALDO ATALIBA, tendo atingido, entretanto, sua “...*mais precisa e sofisticada elaboração...*” na proposta teórica de PAULO DE BARROS CARVALHO.²⁸¹

No mesmo sentido, manifestaram-se MARÇAL JUSTEN FILHO, na opinião do qual é do professor da USP e da PUC-SP “...*o estudo mais correto...*”; e SACHA CALMON NAVARRO COELHO, em cuja visão é ele o seu “...*melhor expositor...*”.²⁸²

O professor da USP e da PUC-SP esclarece, no prefácio à terceira edição da sua obra **Teoria da norma tributária**, que o marco inicial da construção da teoria da regra-matriz de incidência tributária encontra lugar em sua primeira edição, datada de 1974, e que a exposição de sua feição completa se deu na primeira edição do seu **Curso de direito tributário**, publicado em 1985.²⁸³

Em sua opinião, a regra-matriz de incidência tributária atende ao escopo para o qual foi concebida: o “...*isolamento da unidade de percussão da norma jurídica tributária...*”.²⁸⁴

Trata-se, na visão daquele que a concebeu, de “...*estrutura bem construída, mostrando-se apta para absorver os conteúdos semânticos dos produtos legislados e facilitando, dessa forma, a compreensão da mensagem deôntica...*” que deles emerge.²⁸⁵

Imprescindível, neste momento, alertarmos que PAULO DE BARROS CARVALHO separa as normas tributárias em **normas tributárias em sentido estrito** e **normas tributárias em sentido amplo**. As primeiras, são aquelas que

²⁸¹ **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 55. Do mesmo autor: República e democracia: Óbvios ululantes e não-ululantes. **Tributação e direitos fundamentais: propostas de efetividade**, p. 198.

²⁸² M. JUSTEN FILHO, **O Imposto...**, *op. cit.*, p. 44; S. C. N. COELHO, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 94.

²⁸³ **Teoria...**, *op. cit.*, p. 13 e 16.

²⁸⁴ *Ibidem*, p. 11.

²⁸⁵ *Idem*.

dizem respeito à regra-matriz de incidência do tributo, enquanto as últimas são as demais, que estabelecem os princípios e as providências administrativas.²⁸⁶

O exame da regra-matriz de incidência tributária deve iniciar-se pelo estudo do significado de **tributo**. Diante disso, nada mais apropriado que analisarmos seu conceito constitucional e sua definição legal.²⁸⁷

A identificação do conceito constitucional de tributo deve-se, no Brasil, a GERALDO ATALIBA, que analisou as formas pelas quais os particulares entregam dinheiro ao Estado – multa (pena pecuniária), obrigação convencional (contrato), indenização por dano e tributo – e, confrontando-as, descobriu as características peculiares de cada uma delas.²⁸⁸

Ao colocá-las lado a lado, percebeu que emergem duas características que as diferenciam: modo de nascimento da obrigação e licitude ou ilicitude do fato abstratamente descrito na hipótese de incidência.

Analisando-as sob o enfoque do modo de nascimento, percebeu que as obrigações convencionais, assumidas pelo particular perante o Estado, apesar da

²⁸⁶ **Curso...**, *op. cit.*, p. 260; **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 87.

²⁸⁷ Sobre as acepções de tributo: PAULO DE BARROS CARVALHO identifica as sete acepções que revestem o vocábulo tributo nos textos de Direito Positivo: a) como quantia em dinheiro; b) como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; c) como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; d) como sinônimo de relação jurídica tributária; e) como norma jurídica tributária; f) como norma, fato e relação jurídica - **Curso...**, *op. cit.*, p. 19-24; e g) como processo de positivação. Sobre essa novel acepção, escreve PAULO DE BARROS CARVALHO: “Hoje, não teria dúvidas em acrescentar outra dimensão de sentido muito bem lembrada pelo Prof. JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES. Trata-se de ‘tributo’ como processo de positivação, cadeia de normas que tem início no altiplano constitucional com as regras de competência (entre elas as de imunidade) e vão progredindo para baixo, em termos hierárquicos, passando pela regra-matriz de incidência, até atingir, frontalmente, os comportamentos concretos que se consubstanciam numa efetiva prestação pecuniária. A palavra ‘tributo’ é usada para denotar o procedimento completo de instauração de normas, desde a primeira autorização competencial, até as últimas providências normativas para a satisfação do direito subjetivo da entidade tributante” - **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 85-86. Sobre a distinção entre conceito e definição, ensina JOSÉ ROBERTO VIEIRA: “Conceito, do latim ‘*conceptum*’ – pensamento, idéia, opinião, noção (ANTÔNIO GERALDO DA CUNHA) – ‘...é uma noção abstrata ou idéia geral...’ (HILTON JAPIASSÚ e DANILO MARCONDES DE SOUZA FILHO, e ANDRÉ LALANDE) usada ‘*Con frecuencia...en un sentido extremadamente general y bastante vago*’ (JOSÉ FERRATER MORA) e mais ainda, ‘...tem significado generalíssimo’ (NICOLA ABBAGNANO). Dessa larga generalidade do conceito, pode-se alcançar, mediante a delimitação, a restrita especificidade da definição, uma vez que ‘...o conceito é uma noção de base cuja definição é rigorosa...’ (H. JAPIASSÚ e D. MARCONDES S. Fº). Definição, ‘A declaração da essência’ (NICOLA ABBAGNANO), ‘...consiste em determinar a compreensão que caracteriza um conceito’ (ANDRÉ LALANDE, e H. JAPIASSÚ e D. MARCONDES S. Fº)” - Medidas provisórias tributárias e segurança jurídica: a insólita opção estatal pelo “viver perigosamente”, In: EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI (Coord.). **Segurança jurídica na tributação e estado de direito**, p. 329-330.

²⁸⁸ **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 36.

semelhante configuração com o comportamento praticado por aquele em face deste, no caso de uma obrigação tributária, desta diferencia-se pelo seu caráter voluntário. Como bem afirma GERALDO ATALIBA, “*Se se tratar de vínculo nascido da vontade das partes, estar-se-á diante de figura convencional (obligatio ex voluntate)*”.²⁸⁹

A obrigação tributária, por sua vez, é compulsória. Encontramos, portanto, a primeira característica componente do conceito constitucional de tributo: a **compulsoriedade**.

Modificando o foco das atenções para as outras formas de o particular levar dinheiro ao Estado – multas (penas pecuniárias) e indenizações por dano – percebeu que essas obrigações decorrem da realização, por parte do particular, de algum comportamento considerado pelo ordenamento jurídico como ilícito.

A obrigação do pagamento do tributo, por sua vez, decorre sempre de um comportamento lícito. Utilizando-nos dos ensinamentos de GERALDO ATALIBA, temos que “*...o tributo não é sanção por violação de nenhum preceito, nem reparação patrimonial*”.²⁹⁰

Dessa forma, a segunda característica integrante do conceito constitucional de tributo é a **licitude do fato descrito hipoteticamente na hipótese de incidência**. Não nos esqueçamos, porém, que fatos ilícitos, concretamente ocorridos, podem fazer nascer a obrigação de pagar tributos. Com efeito, se alguém pratica ilícitos penais e, em decorrência disso, auferir renda, é mais que evidente que esse sujeito deve pagar o competente imposto de renda. Notemos que não é a prática do ilícito penal (fato ilícito) que faz nascer a obrigação tributária. Ela surge com a ocorrência do fato lícito *auferir renda*.

A noção constitucional de tributo é exatamente essa: a de uma obrigação compulsória da qual é sujeito ativo o Estado e sujeito passivo um particular, decorrente de uma conduta lícita deste último.

A definição legal de tributo encontra-se expressa no artigo 3º do Código Tributário Nacional.

Prescreve esse dispositivo que “*Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua*

²⁸⁹ *Ibidem*, p. 37.

²⁹⁰ *Ibidem*, p. 37.

sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”

Da simples leitura do transcrito artigo percebemos que o tributo é prestação pecuniária **compulsória** e que **não é sanção à prática de ato ilícito**. A significação que surge desse enunciado prescritivo também é a de que a norma tributária apresenta o modal deôntico obrigatório e que a obrigação tributária, objeto da relação jurídica tributária, decorre da ocorrência de um fato lícito, ou seja, o legislador somente pode eleger para figurar como hipótese de incidência um fato lícito, uma vez que, como ensina PAULO DE BARROS CARVALHO, “...é pela associação ao fato que lhe deu origem que vamos conhecer a índole da relação”.²⁹¹

GERALDO ATALIBA, partindo de sua estrutura normativa, integrada por hipótese, mandamento e sanção, conclui que o tributo é o objeto da obrigação presente no mandamento da norma tributária, afastando por completo qualquer ligação do tributo com a sanção.²⁹²

Diante disso, concluímos ser verdadeiro afirmar que o tributo e, conseqüentemente a norma tributária em sentido estrito, somente pode ser a norma primária do segundo HANS KELSEN.

Vencido o exame do conceito constitucional e da definição legal, retornemos ao exame da regra-matriz de incidência tributária.

A regra-matriz de incidência tributária é um ferramental para que se possam identificar todos os critérios informadores da norma geral e abstrata de conduta que prescreve a incidência do tributo. Para PAULO DE BARROS CARVALHO “...a regra-matriz de incidência tributária é u’a norma geral e abstrata que atinge as condutas intersubjetivas por intermédio do ato jurídico administrativo de lançamento ou de ato do particular, veículos que introduzem no sistema norma individual e concreta”.²⁹³

A regra-matriz de incidência tributária é formada a partir da revelação de diversas proposições prescritivas que, não raras vezes, encontram-se esparsas por numerosos diplomas normativos.

Na visão de PAULO DE BARROS CARVALHO, estrutura-se da seguinte forma: na hipótese da norma – também chamada de descritor, antecedente ou

²⁹¹ Sobre a limitação do legislador na escolha dos fatos tributáveis, vide ALFREDO AUGUSTO BECKER, *Teoria...*, op. cit., p. 345; PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso...*, op. cit., p. 26.

²⁹² *Hipótese...*, op. cit., p. 37.

²⁹³ *Direito tributário: fundamentos...*, op. cit., p. 38.

suposto – haverá a descrição hipotética de um evento portador de expressão econômica. Os critérios que a compõem são o material, espacial e temporal.

No critério material haverá a descrição hipotética de um comportamento humano futuro. Essa a razão pela qual o verbo que forma o núcleo do critério material deve estar no tempo futuro ou, se redigido em tempo presente, seja relativo a ações futuras. Este comportamento humano será limitado por coordenadas de espaço, presentes no critério espacial, e de tempo, identificadas no critério temporal.²⁹⁴

O conseqüente normativo – também denominado de prescritor – prescreve os efeitos irradiados, caso aconteça o fato abstratamente descrito na hipótese. O prescritor será formado pelos critérios pessoal e quantitativo. Este formado pela base de cálculo e alíquota; aquele composto pelos sujeitos ativo e passivo.²⁹⁵

Antes do atual professor titular da PUC-SP, numerosos autores de tomo trataram da estrutura da norma tributária.

ALFREDO AUGUSTO BECKER decompunha a norma jurídica em duas partes. À primeira delas chamava de **hipótese de incidência** e à segunda batizou de **regra**. Em sua visão, a hipótese compõe-se por um **núcleo** e por um ou vários **elementos adjetivos**. Nela, o **núcleo** é o elemento de maior importância, pois ele é quem permitirá distinguir o gênero do tributo. Segundo o mestre gaúcho, “...o **núcleo da hipótese de incidência** é sempre a base de cálculo”. Aos chamados **elementos adjetivos** incumbe, como intuitivo é, adjetivar o núcleo, conferindo-lhe maior ou menor especificação. São eles que permitem identificar a espécie do tributo. Ressalta ALFREDO AUGUSTO BECKER que um elemento adjetivo invariavelmente estará presente na hipótese de incidência, seja implícita ou explicitamente. Trata-se daquele que une a hipótese a alguém. Além disso, na hipótese estarão presentes as coordenadas de tempo e de espaço (lugar) nas quais será considerado ocorrido o fato – núcleo mais elementos adjetivos – nela abstratamente descrito. Na **regra**, por sua vez, há a prescrição da instauração de uma relação jurídica, na qual estarão previstos os sujeitos ativo e passivo, bem como a prestação.²⁹⁶

²⁹⁴ *Ibidem*, p. 92.

²⁹⁵ *Ibidem*, p. 88-89; **Curso...**, *op. cit.*, p. 260-261.

²⁹⁶ **Teoria...**, *op. cit.*, p. 313, 348-371.

GERALDO ATALIBA utilizava a palavra **aspectos** – que encontrou fiel seguidor, entre outros, em AIRES FERNANDINO BARRETO – e a justificava, dizendo que esse vocábulo demonstrava que a hipótese de incidência tributária poderia ser analisada sob diversos prismas, sem que isso afastasse seu caráter unitário. Para ele, a palavra **elementos** induzia à falsa conclusão de que eles criariam, ou ainda, seriam as causas da hipótese de incidência tributária, quando, na verdade, apenas a integram.²⁹⁷

Na hipótese de incidência tributária estariam os aspectos pessoal, material – no qual se encontraria também a base de cálculo –, temporal e espacial, restando para o conseqüente, chamado por ele de **mandamento**, apenas a alíquota.²⁹⁸

SACHA CALMON NAVARRO COELHO alude, assim como o fez GERALDO ATALIBA, a aspectos no lugar de critérios. Em linhas gerais, concorda com a

²⁹⁷ “Assim, a hipótese de incidência: não deixa de ser uma e indivisível, pelo fato de possuir diversos aspectos, cuja consideração não implica sua decomposição em ‘partes’ ou ‘elementos’. [...] Não nos parece adequada a expressão *elementos* da hipótese de incidência, usada por alguns autores. É que esta expressão sugere a idéia de que se está diante de algo que entra na composição doutra coisa e serve para formá-la. Cada aspecto da hipótese de incidência não é algo a *se stante*, de forma que associado aos demais resulte na composição da hipótese de incidência, mas, são simples qualidades, atributos ou relações de uma coisa uma e indivisível, que é a hipótese de incidência, juridicamente considerada. Sob essa perspectiva, a h.i. é um todo lógico unitário e incindível. [...] É sabido que a hipótese de incidência descreve um fato jurígeno. Como tal, é uma unidade, embora os elementos pré-jurídicos arrecadados pelo legislador, para descrevê-lo, possam ser múltiplos ou complexos. Preferimos falar em aspectos da hipótese de incidência porque, na verdade, esta unidade conceitual pode ser encarada, examinada e estudada sob diferentes prismas, sem destituir-se de seu caráter unitário e sem que a compreensão, exame e estudo de um possa permitir negligenciar ou ignorar os demais, partícipes da unidade e nela integrados. [...] Se se considera, por outro lado, que a palavra *elemento* é, nesta acepção, sinônima de princípio, mais saliente parece ficar a objeção à sua adoção. É que ‘princípio’ é tudo que, de alguma forma, influencia a existência de um ser. Ora, o princípio é necessariamente distinto do ser principiado. Por isso pode ser seu princípio, sua causa. [...] Ora, como veremos, os aspectos da hipótese de incidência não são suas causas, não lhe determinam o ser, mas só o modo (a maneira) de ser. Integram-na e não a originam. São pontos de vista sob os quais a inteligência considera o objeto – no caso, a hipótese de incidência – segundo suas relações (tomada esta palavra no seu sentido estático)” - **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 77-78; JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO também prefere a expressão *aspectos* - **A importação...**, *op. cit.*, p. 13-32; bem como A. F. BARRETO - **Base...**, *op. cit.*, p. 43.

²⁹⁸ G. ATALIBA, **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 78. No mesmo sentido, vide AIRES FERNANDINO BARRETO, **Base...**, *op. cit.*, p. 50. Cabe lembrar a crítica formulada por MARÇAL JUSTEN FILHO: esses autores, ao estudar a estrutura da norma, “...*imputam à hipótese elementos que integram a consequência*”. Identifica o jurista paranaense a existência de uma “...*irrefreável tendência a concentrar na hipótese tudo o que a norma tem de peculiar...*” - **O Imposto...**, *op. cit.*, p. 43; e de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, para o qual “**Hipótese e consequência equivalem-se em importância**, pois não há razão de ser de uma sem a outra na unidade normativa; e, aliás, se existisse motivo para conferir preeminência a um dos termos da norma jurídica, este seria o conseqüente, pela sua condição de hospedar o desenho da relação jurídica, único instrumento de que se serve o Direito para regular a conduta intersubjetiva” - **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 62. SACHA CALMON NAVARRO COELHO afirma que houve o esvaziamento do conseqüente ou mandamento, com a alocação na hipótese de aspectos próprios da relação jurídica tributária - **Teoria...**, *op. cit.*, p. 102.

proposta teórica de PAULO DE BARROS CARVALHO, mas, à hipótese normativa acrescenta um **aspecto pessoal** no qual estão as indicações da pessoa capaz de realizar o fato jurídico tributário abstratamente descrito. Mas as discordâncias não cessam aí. No seu entender, no conseqüente da norma, além do aspecto subjetivo, encontramos o aspecto quantitativo, no qual se fazem presentes pontos relevantes para a individualização da relação jurídica tributária, como por exemplo “...*como, onde, de que modo, quando, em que montante satisfazer ao débito em favor do sujeito ativo*”. Vale-se do exemplo da apuração da base de cálculo dos impostos não-cumulativos, a exemplo do ICMS e do IPI, para justificar seu entendimento.²⁹⁹

MARÇAL JUSTEN FILHO, apesar de criticar a utilização do vocábulo **aspectos**, afirma que sua utilização é possível, desde que se atente para os esclarecimentos por ele desenvolvidos. Ao jurista paranaense, parece que não se poderia aludir a aspectos (da hipótese) quando se estivesse a tratar da norma, na qual estariam presentes “...*coordenadas abstratas destinadas a permitir o reconhecimento dos aspectos...*”. Eles (aspectos) existiriam tão-somente no fato.³⁰⁰

Em sua opinião, na mesma esteira de SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, os aspectos presentes na hipótese são, além do material, do espacial e do temporal, também o aspecto pessoal, no qual estaria presente a indicação do “...*sujeito da conduta que objetivamente materializa o fato tributário*”.³⁰¹

No concernente à conseqüência da norma, MARÇAL JUSTEN FILHO diverge sensivelmente de PAULO DE BARROS CARVALHO, aproximando-se do entendimento de SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO. Aquele jurista rechaça a utilização do vocábulo **critério** para aludir à composição da conseqüência normativa. É da opinião que, enquanto a hipótese descreve um fato de possível ocorrência, a conseqüência estabelece ou produz algo até então inexistente, tendo, por isso, natureza **constitutiva**. Nela, há imposições ou determinações. Em razão disso, utiliza o vocábulo **determinação**.³⁰²

²⁹⁹ Teoria..., *op. cit.*, p. 95-101.

³⁰⁰ O Imposto..., *op. cit.*, p. 44.

³⁰¹ *Ibidem*, p. 47.

³⁰² São as palavras do jurista paranaense: “Entendemos que a conseqüência da norma não fornece critérios para o reconhecimento de algo, diversamente do que se dá na hipótese. Enquanto essa descreve uma situação fática cuja ocorrência não é produzida pela norma (mas dela independe), a conseqüência *produz* uma entidade até então inexistente e que, sem a norma, nunca viria a existir (embora exista abstratamente). A situação fática correspondente à descrição da hipótese de incidência torna-se, com a previsão normativa, juridicamente relevante e ingressa no mundo

As determinações presentes na consequência são, dentre outras, a **subjéctiva** – que impõe quem serão os sujeitos da relação jurídica – e a **objectiva** – que impõe a conduta a ser realizada pelo sujeito passivo em favor do sujeito ativo.³⁰³

Seguiremos, não de forma exclusiva, as lições de PAULO DE BARROS CARVALHO, no que se refere à hipótese de incidência tributária; e, no que atine ao consequente, as lições de MARÇAL JUSTEN FILHO e de SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, como o fez NICOLAU KONKEL JÚNIOR, em seu excelente **Contribuições Sociais**³⁰⁴.

Feitas as observações acerca dos entendimentos dissonantes e da corrente a ser seguida, passamos à análise pormenorizada da Regra-matriz de incidência tributária, ou seja, dos critérios do antecedente e das determinações do consequente.

2.7.2 A hipótese de incidência tributária

2.7.2.1 Fato gerador *versus* Hipótese de incidência tributária

O intérprete, ao travar contato com os textos de direito positivo tributário, deparar-se-á com a expressão **fato gerador**. Isso se deve à publicação, no Brasil,

do Direito. Já a relação jurídica prevista no mandamento não existe fora ou antes dele (embora sua efetivação exija a ocorrência do fato imponible). Daí poder-se assinalar uma natureza *descriptiva* da hipótese normativa (à qual se alia uma natureza *constitutiva* consistente no efeito de juridicização dela decorrente sobre os fatos). Mas em relação ao mandamento, há uma natureza *geradora* ou *constitutiva*, exclusivamente. O mandamento não descreve nada – pois nada há a ser por ele descrito (descrição só é possível quando o objeto descrito existe previamente)” – **O imposto...**, *op. cit.*, p. 45-46.

³⁰³ O mencionado “*dentre* outras” refere-se às outras determinações presentes no mandamento da norma. Segundo MARÇAL JUSTEN FILHO, “... a norma tributária determina, além da conduta de pagar e os instrumentos para a liquidação do valor a ser pago (base imponible e alíquota ou gravame), outros aspectos da conduta devida. Assim, a determinação sobre o momento em que a conduta exigida deverá efetuar-se e o local em que deverá ocorrer. Não seria esdrúxulo, por isso, afirmar que o mandamento normativo conteria determinações subjéctiva, objectiva, quantitativa, espacial e temporal. Preferimos, porém, e mesmo para evitar a construção de um esquema de pouca operacionalidade (por sua tremenda complexidade – até terminológica), restringir-nos à consideração das determinações subjéctiva e objectiva (compreendidas nessa a quantitativa, a espacial e a temporal)” - **O imposto...**, *op. cit.*, p. 53-54.

³⁰⁴ **Contribuições sociais: doutrina e jurisprudência**, p. 107-118.

da tradução do artigo **O fato gerador do impôsto** (*sic*), de autoria de GASTON JEZÈ, traduzido por PAULO DA MATA MACHADO.³⁰⁵

Em seu artigo, o professor da Faculdade de Direito da Universidade de Paris, logo após afirmar que o chamado **fato gerador** é elemento essencial no que ele denomina de “...*técnica do crédito do impôsto*”, conceitua-o (o fato gerador) como “...*o fato ou o conjunto de fatos que permitem aos agentes do fisco exercerem sua competência legal de criar um crédito de tal importância, a título de tal impôsto, contra tal contribuinte*”(sic).³⁰⁶

Parece-nos que essa **técnica do crédito do imposto** é algo semelhante ao lançamento tributário, que, também àquela época, somente poderia ocorrer após a concretização do “fato gerador”. Depurando a linguagem: somente a ocorrência concreta do fato abstratamente descrito na hipótese de incidência normativa enseja o lançamento tributário.³⁰⁷

³⁰⁵ O fato..., *op. cit.*, p. 50-63.

³⁰⁶ Para exemplificar o “fato gerador”, o publicista francês vale-se dos seguintes exemplos: “...a introdução, na fronteira, de uma mercadoria compreendida nos termos da lei aduaneira é, para o importador, o fato gerador do impôsto de importação. O *óbito* de um indivíduo é, para os herdeiros do falecido, o fato gerador do impôsto de sucessão. A situação jurídica de proprietário de um terreno ou de uma casa em 1º de janeiro de cada ano é, na França, para cada proprietário, o fato gerador do impôsto predial” (*sic*). - O fato..., *op. cit.*, p. 50.

³⁰⁷ “1.º Leis gerais organizam o poder geral dos agentes do fisco de criarem débitos de impostos a cargos dos indivíduos que se encontram em certas condições que essas leis precisam. São as *leis orgânicas dos diferentes impostos* [...] Essas leis não fazem mais que organizar competências de agentes administrativos, situações jurídicas gerais, impessoais de contribuintes. 2.º Na França, em cada ano, um artigo da lei orçamentária autoriza os agentes administrativos a exercer, durante um ano determinado, as competências estabelecidas nas leis orgânicas dos impostos. Essa disposição da lei orçamentária não é tampouco o fato gerador do impôsto. Nenhum débito individual é criado por disposição de lei orçamentária. 3.º A lei orgânica de cada impôsto fixa, de maneira precisa e limitativa, tôdas as condições e circunstâncias nas quais *qualquer* pessoa que preencha *tôdas* essas condições e se encontre *inteiramente* naquelas circunstâncias, deverá ser considerada devedora de *tal* quantia, a título de *tal* impôsto, pelos agentes administrativos competentes, no exercício da atribuição geral, conferida pela lei orgânica daquele impôsto. *É isso o fato gerador do impôsto*. Ele não cria *dívida alguma* a cargo de quem quer que seja, salvo quanto aos impostos pagos espontaneamente pelos contribuintes mediante a aposição de um sêlo adesivo. É um fato, um conjunto de fatos, que permitem a *criação* de uma dívida. 4.º Certas *declarações* são muitas vêzes exigidas, seja dos contribuintes, seja de terceiros, para trazer ao conhecimento dos agentes do fisco tanto o fato gerador do impôsto, como qualquer elemento do fato gerador. Essas declarações não são mais do que meios de informação para o fisco. A declaração não é fato gerador do impôsto. É um esclarecimento dado ao fisco, a fim de que ele conheça o fato gerador do impôsto. Ainda aqui, nenhuma dívida *individual* nasce por efeito dessas declarações. 5.º A *manifestação* de vontade pela qual o agente administrativo competente decide, *nos prazos e pelas formas prescritas na lei orgânica do impôsto*, que tal indivíduo, o qual preenche *tôdas* as condições legais (*fato gerador do impôsto*), é considerado devedor ao fisco, de tal quantia, a título de tal impôsto, é o *ato criador da dívida do impôsto*. Não é o fato gerador do impôsto; mas o fato gerador serve de base para o ato criador daquela dívida de impôsto. Pouco importam as *modalidades da dívida* assim criada: exigível imediatamente ou a termo. Essas modalidades nada têm que ver com o fato

Parece-nos que, já no texto do professor GASTON JEZÉ, a expressão “fato gerador” alude a duas situações completamente distintas, sendo, a primeira, a descrição hipotética de um fato de possível ocorrência, e a segunda, o fato concretamente ocorrido. E o problema reside no alto teor de ambigüidade da expressão. Ambigüidade essa que dificulta a compreensão do fenômeno jurídico. Tudo a autorizar a utilização da feliz expressão de MARCOS BERNARDES DE MELLO, ao referir-se ao seu emprego como “...evidentemente defeituoso...”³⁰⁸

É imperioso lembrarmo-nos da lição de ALFREDO AUGUSTO BECKER, quando afirmava que “*O rigorismo terminológico é condição fundamentalíssima para a existência de qualquer Ciência, porquanto este rigorismo confere cientificidade a qualquer proposição*”.³⁰⁹

Antes mesmo da tradução do artigo para o português, EDUARDO GARCIA MAYNEZ alertava para o fato de que a utilização do mesmo vocábulo para tratar de duas realidades distintas trazia problemas.³¹⁰

O mesmo caminho trilhou KARL ENGISCH, que, após esclarecer que a hipótese normativa é representada por conceitos abstratos, e, exatamente por isso, não deve ser confundida com o fato concretamente ocorrido, realiza a distinção entre esses dois planos utilizando as expressões **situação de facto** ou **concreta situação da vida** para se referir ao que ele chama de **hipótese legal concretizada**, que nada mais é do que o fato concretamente ocorrido.³¹¹

gerador do imposto, nem com a criação da dívida. [...] III. Para cada imposto determinado, e para cada contribuinte, o fato gerador do imposto pode ser definido, de maneira precisa, como segue: é a reunião, *em um indivíduo determinado, de todas as condições* enumeradas pela lei orgânica desse imposto para que os agentes do lançamento exerçam sua competência (*obrigatória*) de decidir que esse indivíduo é devedor, perante o fisco, de tal importância em dinheiro, a título de tal imposto. Em consequência, para *cada* indivíduo, o *fato gerador* do imposto a que está ele sujeito precede à criação da dívida desse imposto em benefício do fisco contra aquele indivíduo” (*sic*). - O fato..., *op. cit.*, p. 51-52.

³⁰⁸ Contribuição ao estudo da incidência da norma jurídica tributária, in JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES (coord.), **Direito tributário moderno**, p. 34.

³⁰⁹ **Teoria...**, *op. cit.*, p. 285.

³¹⁰ “Los autores modernos no suelen emplear el término *supuesto jurídico*. Prefieren la denominación tradicional de *hecho jurídico* (*fait juridique, fatto giuridico, Tatbestand*) [...] La terminología usual fomenta la confusión entre el supuesto de derecho, como *hipótesis* contenida en una norma, y el *hecho* de la realización de tal hipótesis [...] Conviene, en consecuencia, substituir la denominación hasta ahora empleada (hecho) por el término supuesto jurídico y reservar el nombre de hechos jurídicos para los que realizan los supuestos normativos” - **Introducción...**, *op. cit.*, p. 164-165 (esclarecemos entre os paréntesis).

³¹¹ **Introdução...**, *op. cit.*, p. 57.

A exemplo desses estudiosos, FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA, ao tratar da regra jurídica e do suporte fático, dizia que este último é “O *que é por ela (norma) previsto e sobre o qual ela (norma) incide...*”, para logo em seguida realizar a distinção, considerando o **suporte fático abstrato** como a descrição normativa de um fato, e o **suporte fático em concreto**, a efetiva realização do fato, a sua ocorrência (esclarecemos).³¹²

No Brasil, o momento de euforia passou, e, com o avançar do tempo, o vício do qual padecia a expressão, qual seja, o de significar duas realidades absolutamente distintas, veio à tona. A equívoca expressão “fato gerador” aludia tanto à descrição abstrata do fato cuja ocorrência faria nascer a relação jurídica tributária prevista no conseqüente normativo, quanto ao próprio fato concretamente ocorrido na realidade.³¹³

Eis a razão pela qual ALFREDO AUGUSTO BECKER, com razão, feriu de morte a expressão “fato gerador” ao sobre ela enunciar ser “...*a mais infeliz porque o ‘fato gerador’ não gera coisa alguma além de confusão intelectual*”.³¹⁴

Diversas foram as tentativas de superar a ambigüidade.

ALFREDO AUGUSTO BECKER, por exemplo, utilizava as expressões **hipótese de incidência** para se referir à descrição normativa abstrata do fato e **hipótese de incidência realizada** para designar o fato concretamente ocorrido.³¹⁵

Esta posição foi alvo das certas críticas de GERALDO ATALIBA.³¹⁶

Certas, pois somente será hipótese enquanto não ocorrido. A partir do momento em que ocorrer o fato abstratamente descrito na hipótese ele deixará de ser hipótese. Eis a razão pela qual a expressão **hipótese de incidência realizada** é uma contradição entre termos. Parece-nos que o próprio ALFREDO AUGUSTO BECKER mantinha esse pensar. Comentando a operação intelectual do jurista, ao

³¹² **Tratado...**, *op. cit.*, t. 1, p. 3-4. Esclarecemos, entre os parênteses. Sobre o pensamento de PONTES DE MIRANDA a esse respeito, encontra-se excelente tradução em MARCOS BERNARDES DE MELLO, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 41-42.

³¹³ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 274.

³¹⁴ **Teoria...**, *op. cit.*, p. 336.

³¹⁵ *Ibidem*, p. 313-314.

³¹⁶ “A adoção de uma só expressão – seja fato gerador ou outra qualquer – leva o escritor a situações difíceis. Até mesmo um jurista do porte de A. Becker se vê na contingência de ter que referir-se a ‘hipótese realizada’ o que é um contra-senso, pois, se se trata de fato já acontecido, não é mais hipótese, e vice-versa” - **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 56.

interpretar a lei, afirma: “*Encontrando todos os fatos que configuram a hipótese de incidência, o jurista reconhece que esta deixou de ser hipótese pois realizou-se*”.³¹⁷

Percebemos, portanto, que o problema era tão-somente terminológico, pois a compreensão de ALFREDO AUGUSTO BECKER, sobre o fenômeno, era correta.

GERALDO ATALIBA, por sua vez, fazia referência à **hipótese de incidência** e ao **fato imponible**, sendo que aludia, a “*‘Hipótese de incidência’ ao conceito legal (descrição legal, hipotética, de um fato, estado de fato ou conjunto de circunstâncias de fato) e ‘fato imponible’ ao fato efetivamente acontecido, num determinado tempo e lugar, configurando rigorosamente a hipótese de incidência*”.³¹⁸

Esse posicionamento não escapou às críticas de PAULO DE BARROS CARVALHO e de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, às quais aderimos, pois, realmente, só há que se falar em **imponible** enquanto algo **passível de imposição** antes da concretização do fato.³¹⁹

No exato momento da concretização de sua ocorrência deixa de ser imponible, pela efetiva realização da incidência normativa, que o transforma em fato jurídico, momento posterior ao qual não há mais que se falar em possibilidade de imposição.

PAULO DE BARROS CARVALHO opta por **hipótese tributária** para a descrição normativa do fato – ao qual, antes de seu relato lingüístico, chama de evento – e **fato jurídico tributário** para a projeção factual da hipótese.³²⁰

Por fim, a JOSÉ ROBERTO VIEIRA, apoiado nos sólidos ensinamentos de FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA, não lhe pareceu adequado abdicar da expressão **hipótese de incidência**. Reconheceu, ainda, a adequação da

³¹⁷ **Teoria...**, *op. cit.*, p. 319.

³¹⁸ **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 54.

³¹⁹ “Quanto a *fato imponible*, ainda que corresponda, razoavelmente, à situação do mundo exterior que pretende simbolizar, traz um pequeno obstáculo de ordem semântica. Em princípio, fato imponible seria aquela ocorrência que estivesse sujeita à imposição tributária, por isso imponible, quer dizer, passível de sofrer imposição. Não é propriamente, o que se passa. Apenas surge o fato, construído pela linguagem competente, e a incidência se dá automática e infalível, fazendo desabrochar a relação jurídica. Não existe o fato anteriormente à incidência, de tal modo que, enquanto *imponible*, não é ainda fato e, após a incidência, de modo concomitante com o seu nascimento, já assumiu, na plenitude, os dons da sua juridicidade” – P. B. CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 277; “ATALIBA propôs hipótese de incidência (a descrição) e fato *imponible* (o fato), obtendo grande acolhida – mas fato *imponible* significa passível de imposição/incidência, e como a incidência é imediata e concomitante ao fato, enquanto houver algo *imponible* não será um fato, mas apenas abstração, e depois da incidência/imposição, nada mais haverá de *imponible*” – J. R. VIEIRA, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 62.

³²⁰ **Curso...**, *op. cit.*, p. 276-277.

adjetivação promovida por PAULO DE BARROS CARVALHO, ao referir-se a **hipótese tributária**, pois atinge o escopo de delimitar a área normativa. Diante disso, o professor da Universidade Federal do Paraná estabeleceu, com perfeição: **Hipótese de incidência tributária** para a descrição abstrata de um fato de possível ocorrência e **Fato Jurídico Tributário** para designar o fato concretamente ocorrido.³²¹

Após a exposição dos diversos posicionamentos e das críticas que sobre eles recaem, alertamos – atentos às lições de GERALDO ATALIBA – que utilizaremos neste trabalho as expressões aceitas por JOSÉ ROBERTO VIEIRA: **hipótese de incidência tributária** para referirmo-nos à descrição abstrata do fato, no antecedente da norma jurídica, e a expressão **fato jurídico tributário**, ao mencionarmos a concreta ocorrência fática no plano da realidade social.³²²

Na hipótese, como visto, encontra-se a descrição de um fato que será escolhido pelo legislador, dentre os lícitos, – como ensina ALFREDO AUGUSTO BECKER –, que, ao concretamente suceder, fará irromper a relação jurídica descrita no conseqüente normativo.³²³

GERALDO ATALIBA afirma que a hipótese é “...a *descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato), a imagem conceptual de um fato; é seu desenho*”; enquanto o fato “...há de ser um fato concreto, ocorrido ‘*hic et nunc*’, no mundo fenomênico, como acontecimento fático, sensível, palpável, concreto, material, apreensível e que corresponde ‘a ‘*imagem abstrata*’ [...] que dele faz a lei”; e, tal qual a hipótese de incidência tributária, uno e incindível.³²⁴

Na visão de PAULO DE BARROS CARVALHO, apoiado nas lições de TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR, a hipótese de incidência tributária descreve

³²¹ **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 62.

³²² “O equívoco mais grave, porém, não está nesse ou naquele nome. O que é mais gritante, mais chocante e anticientífico não é a designação adotada, mas a confusão conceitual de que a terminologia é sintoma: agem acriteriosamente os escritores, comportam-se de modo anticientífico quando empregam uma só designação para duas entidades cientificamente tão distintas, como a descrição legal de um fato e o próprio fato, concretamente considerado” – G. ATALIBA, **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 57.

³²³ **Teoria...**, *op. cit.*, p. 279.

³²⁴ **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 58 e 67; “É uma unidade lógica, entidade una, somente identificável consigo mesma. Por mais variados e diversos que sejam os fatos que o integram, como dados ou elementos pré-jurídicos, o fato imponible, como tal [...] é uno e simples, irreduzível em sua simplicidade, indivisível, indecomponível” - *Ibidem*, p. 72-73.

um **evento**. O professor da USP e da PUC-SP reserva a expressão **fato jurídico tributário** para o relato, em linguagem competente, do acontecimento (evento).³²⁵

Convém recordarmos que o legislador, ao desenhar a hipótese de incidência tributária, recolhe não todas – pois lhe é impossível –, mas apenas algumas características dos acontecimentos.³²⁶

Partindo da premissa adotada em todo seu trabalho intelectual, PAULO DE BARROS CARVALHO classifica os fatos em **simples** e **complexos**, levando em conta o número de enunciados necessários para formá-los, quando vertidos os eventos em linguagem. Os fatos complexos são formados por enunciados **moleculares** e, os fatos simples, por enunciados **atômicos**.³²⁷

Feita a consideração, alertamos que não aderimos à corrente que distingue fato e evento.

Terminada a distinção entre hipótese de incidência e fato jurídico tributário, passemos à análise dos critérios integrantes da hipótese de incidência.

2.7.2.2 O critério material

O critério material – caracterizado por GERALDO ATALIBA como o “...*mais complexo da hipótese de incidência...*”, e identificado por JOSÉ ROBERTO VIEIRA como o “...*núcleo do suposto normativo*” – contém a descrição do comportamento que, se ocorrido em determinadas coordenadas de tempo e de espaço, fará irromper o vínculo jurídico prescrito pelo conseqüente.³²⁸

É bem verdade que qualquer comportamento é condicionado por tais coordenadas de espaço e de tempo. Entretanto, para a análise do critério material, o

³²⁵ **Curso...**, *op. cit.*, p. 276-277.

³²⁶ Ao tratar do tema, GERALDO ATALIBA diz: “...como a h.i. é um conceito (legal), não tem nem pode ter as características do objeto conceituado (descrito), mas recolhe e espelha certos caracteres, isolados do estado de fato conceituado, dele extraídos, na medida necessária ao preenchimento da função técnico-jurídica que lhe é assinalada, como categoria jurídica conceitual-normativa. Assim, a lei – ao descrever o estado de fato – limita-se a arrecadar certos caracteres que bem definam, para os efeitos de criar uma h.i.. Com isto, pode negligenciar outros caracteres do mesmo, que não sejam reputados essenciais à configuração de uma h.i.” - **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 61.

³²⁷ **Curso...**, *op. cit.*, p. 281-284.

³²⁸ G. ATALIBA, **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 106; e J. R. VIEIRA, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 62.

chamado núcleo da hipótese, faz-se necessário afastar tais circunstâncias pelo processo da abstração.

PAULO DE BARROS CARVALHO e JOSÉ ROBERTO VIEIRA alertam que numerosos autores não empreendem a necessária abstração, e acabam por apresentar o critério material como a integralidade da hipótese de incidência, quando, na verdade, dela é apenas uma parte. Para tais autores, de tomo, diga-se de passagem, como GERALDO ATALIBA e AIRES FERNANDINO BARRETO, o critério material seria a **descrição objetiva do fato**, esquecendo-se que essa descrição se refere à integralidade da hipótese de incidência tributária, enquanto o critério material é apenas um de seus critérios.³²⁹

Reiteremos: não é faticamente possível a existência de um comportamento de pessoas (físicas ou jurídicas) desvinculado das circunstâncias de tempo e de espaço, como ensina JOSÉ ROBERTO VIEIRA, apoiando-se na doutrina de IMMANUEL KANT. Somente por abstração e com escopo didático é possível decompor a hipótese de incidência em três critérios, e, em seguida, mirar apenas um deles.³³⁰

Atualmente, PAULO DE BARROS CARVALHO, desenvolvendo o posicionamento anterior, analisa os comportamentos humanos sob o viés da teoria aristotélica dos movimentos, no cerne da qual os movimentos são divididos em voluntários, involuntários e reflexos. Segundo seu entender, dentro dessas três possibilidades “...qualquer forma de manifestação estará certamente contida, possibilitando a livre escolha do objeto da disciplina jurídica”.³³¹

Não servem para compor o critério material da hipótese de incidência os verbos impessoais e aqueles sem sujeito, pois “...comprometeriam a operatividade dos desígnios normativos, impossibilitando ou dificultando seu alcance”.³³²

Lembre-mos que se o comportamento previsto no critério material é pessoal, diverso não pode ser o verbo que o exprime.

³²⁹ P. B. CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 286; J. R. VIEIRA, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 62-63; Por todos ver G. ATALIBA, **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 69 e 106. Em sentido semelhante caminhou A. F. BARRETO, **Base...**, *op. cit.*, p. 47.

³³⁰ **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 63.

³³¹ **Curso...**, *op. cit.*, p. 287. Sobre o posicionamento pretérito, vide **Teoria...**, *op. cit.*, p. 124-130.

³³² **Curso...**, *op. cit.*, p. 287.

Assim, concluímos que o verbo deve ser pessoal. Afastam-se, portanto, verbos impessoais como, por exemplo, chover, anoitecer, fazer frio. Nesses casos, ensinam CELSO CUNHA e LINDLEY CINTRA, inexistente sujeito na oração; ou, como prefere EVANILDO BECHARA, a oração é “...sem sujeito explícito”.³³³

Mas não só. Esse verbo pessoal não pode ser intransitivo. Sua predicação deve ser incompleta, sendo imprescindível a presença de um complemento.³³⁴

2.7.2.3 O critério temporal

O critério temporal é aquele no qual se encontram as coordenadas de tempo, em que, se ocorrer o fato descrito no critério material, irromperá a relação jurídica prescrita pelo conseqüente. Critério de fundamental importância, pois é o que permite a identificação do preciso instante em que nasce o vínculo jurídico que liga o sujeito ativo e o sujeito passivo numa relação de direitos e deveres, conforme as confiáveis lições de GERALDO ATALIBA, PAULO DE BARROS CARVALHO e JOSÉ ROBERTO VIEIRA. O sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de exigir do sujeito passivo uma determinada prestação que este último tem o dever jurídico de cumpri-la.³³⁵

GERALDO ATALIBA defende que o estabelecimento dessas coordenadas temporais é atividade discricionária do legislador infraconstitucional. Ressalta, entretanto, que ela é limitada por balizas estabelecidas constitucionalmente. Segundo ele, o critério (aspecto) temporal não pode ser fixado em momento “...anterior à consumação (completo acontecimento) do fato”. Diz ele que isso violaria o Princípio da Irretroatividade, insculpido no artigo 150, III, “a”, da

³³³ C. CUNHA e L. CINTRA, **Nova gramática do português contemporâneo**, p. 143; E. BECHARA, **Moderna gramática portuguesa**, p. 408.

³³⁴ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 287.

³³⁵ “...a propriedade que esta (hipótese de incidência) tem de designar (explícita ou implicitamente) o momento em que se deve reputar consumado (acontecido, realizado) um fato imponible”. – G. ATALIBA, **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 94 (esclarecemos no primeiro parênteses); “...grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária” – P. B. CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 293; “...coordenada que limita, no tempo, a ocorrência factual” – J. R. VIEIRA, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 63.

Constituição Federal de 1988, razão pela qual a **substituição tributária** para frente, por ele denominada de **antecipação de tributo**, é inconstitucional.³³⁶

Parece-nos, entretanto, que, apesar de GERALDO ATALIBA mencionar a irretroatividade prevista no artigo 150, III, “a” da Constituição Federal de 1988, dela não se tratava. Lembremo-nos que a regra desse artigo diz respeito à **vigência** da lei em relação aos fatos ocorridos antes de seu início.

Da sua afirmação, de que o critério temporal não pode ser fixado em momento anterior à consumação do fato, concluímos que o limite ao qual o saudoso mestre se refere, nesse momento, é o da **ocorrência do fato em si**. E isso por uma razão muito simples. Se for estabelecido como critério temporal um momento anterior à própria ocorrência do fato não haverá subsunção do conceito do fato ao conceito da norma, e, conseqüentemente, não haverá incidência, pois ela se dá somente no momento da ocorrência do fato.

Melhor explicando: pela imputação, a incidência normativa dá-se no momento em que ocorrer a subsunção do conceito do fato ao conceito da norma. Somente nesse momento poderá ser considerada nascida a relação jurídica tributária.

Se for aceita a possibilidade de o critério temporal ser estabelecido como um momento anterior à própria ocorrência do fato, abrir-se-á margem à tosca situação em que nasceria a relação jurídica tributária sem a ocorrência do fato e, conseqüentemente, sem a incidência normativa, em que pese o fato de que a Constituição Federal de 1988 privilegie situações dessa estirpe, como em seu artigo 150, § 7º.³³⁷

Essa circunstância é tachada, com acerto, de **inconstitucional**, por ROQUE ANTONIO CARRAZZA.³³⁸

A Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, desrespeitou direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, cláusulas pétreas, portanto,

³³⁶ **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 95.

³³⁷ “§ 7º. A lei poderá atribuir a sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

³³⁸ **ICMS**, p. 264.

razão pela qual sequer poderia ter sido objeto de deliberação, nos termos do artigo 60, § 4º, da Constituição Federal de 1988.³³⁹

O pior é que o Supremo Tribunal Federal, guardião da Constituição, aquiesceu com tão flagrante inconstitucionalidade³⁴⁰

Não nos olvidemos, ainda, da anotação do grave problema que acomete o legislador no momento político de desenhar a hipótese de incidência dos diversos tributos. Não raras vezes, percebemos que insiste no equívoco de estabelecer como hipótese de incidência do tributo o seu critério temporal, considerando a parte como se o todo fosse. Circunstância esta batizada por JOSÉ ROBERTO VIEIRA de “...hipérbole viciosa...” e de “esquisita”; e que leva PAULO DE BARROS CARVALHO a escrever que “São muitas as ocasiões em que o legislador assevera que a hipótese de incidência das exações é aquilo que denominamos critério temporal do suposto normativo”.³⁴¹

Como veremos, o IPI foi uma das “vítimas” desse equívoco, na medida em que o artigo 46 do Código Tributário Nacional prescreve serem seus “fatos geradores” – para usarmos a terminologia empregada pelo legislador – não uma conduta limitada por coordenadas espaço-temporais, mas tão-somente um **momento**:

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

I – **o seu desembaraço aduaneiro**, quando de procedência estrangeira;

II – **a sua saída dos estabelecimentos** a que se refere o parágrafo único do art. 51;

III – **a sua arrematação**, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão (destacamos).

E prescreve o artigo 2º da Lei nº 4.502/64 como sendo “**fato gerador**” do **IPI** também o **desembaraço aduaneiro** e a **respectiva saída** do estabelecimento produtor.

³³⁹ Nos mesmos termos, ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, **ICMS**, *op. cit.*, p. 265-268.

³⁴⁰ Supremo Tribunal Federal, REExt nº 213.396, rel. Min. ILMAR GALVÃO, disponível em www.stf.jus.br, acesso em 11.12.2009; Supremo Tribunal Federal, REExt nº 269.572-6, rel. Min. MARCO AURÉLIO, disponível em www.stf.jus.br, acesso em 11.12.2009; e Supremo Tribunal Federal, ADIn nº 1.851-4, rel. Min. ILMAR GALVÃO, disponível em www.stf.jus.br, acesso em 11.12.2009.

³⁴¹ J. R. VIEIRA, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 64 e 102, respectivamente; e P. B. CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 295.

Frisemos: esses instantes, considerados pelo legislador como “fato gerador” do tributo, por ocasião do desenho da hipótese de incidência, nada mais são do que seu critério temporal, que tem o escopo de limitar a conduta presente no núcleo da hipótese, ou seja, o critério material.

É conveniente referirmo-nos à classificação dos “fatos geradores” empreendida pela doutrina, que os separa em **instantâneos**, **continuados** e **complexivos**.

Instantâneos seriam aqueles que, como o próprio nome indica, ocorreriam completamente em um preciso instante. Cada ocorrência faria nascer uma relação jurídica tributária, nos dizeres de PAULO DE BARROS CARVALHO, autônoma. Nessa classificação é que estaria enquadrado o IPI, por exemplo.³⁴²

Continuados seriam os que carecessem de um intervalo maior ou menor de tempo para sua concretização, já que o fato estaria diretamente ligado a uma situação duradoura, como no caso do IPTU e do ITR.

Complexivos, aqueles formados pelo transcurso de numerosas unidades de tempo, necessariamente sucessivas, cujo somatório os concretizaria. O exemplo do qual lançam mão os que se valem dessa classificação é o Imposto de Renda. A denominação dessa espécie de “fato gerador” não escapou às críticas de PAULO DE BARROS CARVALHO, que, saindo em busca do preciso significado do vocábulo **complexivo** conclui que se trata de neologismo criado a partir de vocábulo importado da língua italiana, o **complessivo**.³⁴³

Por fim, pensamos ser incorreta a mencionada classificação, na medida em que todos os fatos somente poderão ser considerados completamente ocorridos em determinado instante – circunstância temporal –, o que autoriza a conclusão de que todos os fatos são instantâneos, no caminho aberto por PAULO DE BARROS CARVALHO, com quem concorda GERALDO ATALIBA.³⁴⁴

³⁴² **Curso...**, *op. cit.*, p. 298.

³⁴³ *Ibidem*, p. 298-300.

³⁴⁴ “Nos chamados *fatos geradores complexivos*, se pudermos destrinchá-los em seus componentes fácticos, haveremos de concluir que nenhum deles, isoladamente, tem a virtude jurídica de fazer nascer a relação obrigacional tributária; nem metade de seus elementos; nem a maioria e, sequer, a totalidade menos um. O acontecimento só ganha proporção para gerar o efeito da prestação fiscal, mesmo que composto por mil outros fatores que se devam conjugar, no instante em que todos estiverem concretizados e relatados, na forma legalmente estipulada. Ora, isso acontece num determinado momento, num especial marco de tempo. Antes dele, nada de jurídico existe, em ordem ao nascimento da obrigação tributária. Só naquele átimo irromperá o vínculo jurídico que, pelo fenômeno da imputação normativa, o legislador associou ao

2.7.2.4 O critério espacial

As coordenadas de espaço estabelecidas pelo legislador como local em que, se se concretizar o comportamento presente no núcleo da hipótese de incidência tributária, nascerá a relação jurídica prescrita pelo conseqüente normativo, chamam-se critério espacial, como ensinam GERALDO ATALIBA e JOSÉ ROBERTO VIEIRA³⁴⁵.

Entretanto, nem sempre tais coordenadas estarão explícitas nos enunciados prescritivos produzidos pelo legislador. Mas é possível identificá-las, ainda que minimamente, nos textos legislados. Como afirma PAULO DE BARROS CARVALHO, “...*haverá sempre um plexo de indicações, mesmo tácitas e latentes, para assinalar o lugar preciso em que aconteceu aquela ação, tomada como núcleo do suposto normativo*”.³⁴⁶

Nesses casos, GERALDO ATALIBA sustenta que estará implicitamente estabelecido como critério espacial o local em que se consumir o fato jurídico tributário.³⁴⁷

A doutrina costuma classificar a hipótese de incidência, a partir do seu critério espacial, em:

- a) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico; b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido; c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência temporal territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.³⁴⁸

acontecimento do suposto” - P. B. CARVALHO, *Ibidem*, p. 299-300; e G. ATALIBA, **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 100-104.

³⁴⁵ “...a indicação de circunstâncias de lugar, contidas explícita ou implicitamente na h.i. (hipótese de incidência), relevantes para a configuração do fato impositivo” - G. ATALIBA, **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 104 (esclarecemos entre os parênteses); “...o reconhecimento da condição que marca, no espaço, o acontecimento do fato jurídico tributário, adstringindo-o a determinada extensão do território” - J. R. VIEIRA, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 63.

³⁴⁶ **Curso...**, *op. cit.*, p. 289.

³⁴⁷ **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 106.

³⁴⁸ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 290-291.

A primeira espécie, cujo **critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico**, é a que se verifica no IPI nas reimportações, por exemplo, na medida em que o legislador escolhe pontos específicos para a ocorrência do fato, nesse caso, as repartições alfandegárias. Deixaremos propositadamente, as considerações acerca da natureza jurídica dessa materialidade para momento oportuno.

A segunda espécie, na qual **o critério espacial alude a áreas específicas**, ocorrendo o fato tão-somente se estiver nelas contido geograficamente, é o caso dos impostos nos quais o legislador estabelece espaços ou zonas territoriais dentro dos quais, em qualquer ponto seu, pode ocorrer o fato jurídico tributário. Os impostos que gravam a propriedade urbana e rural são os melhores exemplos.

Por fim, a terceira e última espécie, é aquela em que **o critério espacial é genérico e largo, confundido-se com o âmbito de validade e de vigência da lei**. Para que se irradie a relação jurídica presente no prescritor da norma jurídica, basta que o fato jurídico tributário ocorra em qualquer ponto que esteja sob a vigência da lei. PAULO DE BARROS CARVALHO afirma que, nesse caso, não há que se falar em “...pontos particularmente determinados, ou de sub-regiões zelosamente delineadas”.³⁴⁹

O IPI – exceto o IPI na reimportação – e o ICMS são os melhores exemplos dessa última espécie de critério espacial.

Percebemos, a partir dessa exposição, que o critério espacial da hipótese de incidência não se confunde com o âmbito de validade da lei instituidora do tributo, à exceção da terceira espécie acima mencionada.

2.7.2.5 Critério pessoal

Como dito, MARÇAL JUSTEN FILHO e SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO são defensores da existência de um critério pessoal na hipótese de incidência tributária. Evidentemente que o critério pessoal defendido pelo antigo professor da Universidade Federal do Paraná não coincide com o critério pessoal a que alude GERALDO ATALIBA, também no antecedente, e PAULO DE BARROS

³⁴⁹ *Ibidem*, p. 290.

CARVALHO, no conseqüente, e que indica os sujeitos da relação jurídica tributária.³⁵⁰

Em torno desse tema, formam-se duas correntes bem distintas. Os defensores da necessidade de um critério pessoal na hipótese e, de outro lado, aqueles para os quais a sua presença é prescindível. São seguidores da primeira corrente, inaugurada por MARÇAL JUSTEN FILHO e SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO: ANDRÉ RENATO MIRANDA ANDRADE, MICHELLE PINTERICH, MIGUEL HILÚ NETO e NICOLAU KONKEL JÚNIOR.³⁵¹

Para defender a necessidade de um critério pessoal na hipótese de incidência tributária, MARÇAL JUSTEN FILHO analisa gramaticalmente a hipótese e conclui ser ela uma oração formada necessariamente por um verbo pessoal, e que, por isso, exige um sujeito, que pode estar oculto, mas jamais será inexistente.³⁵²

E mais, sustenta que “...há casos em que o critério pessoal deve vir expresso na lei, sob pena de o fato jurídico tributário ser incorretamente descrito e, assim, não identificável”.³⁵³

Os defensores dessa corrente a justificam valendo-se geralmente do ICMS e do IOF, como exemplos.

Contudo, a argumentação convincente de JOSÉ ROBERTO VIEIRA conduz à conclusão da prescindibilidade da menção expressa de um critério pessoal na hipótese de incidência tributária de todos os tributos, sendo recomendável em apenas alguns. São as palavras do professor da Universidade Federal do Paraná:

Entretanto, parece-nos explicitamente admitida a existência deste aspecto subjetivo do fato descrito no suposto, quando se faz menção, no critério material, ao comportamento de *pessoas*, quando

³⁵⁰ GERALDO ATALIBA, **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 80-83; P. B. CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 329 *et. seq.*

³⁵¹ “Diríamos agora que, além de uma opção de método, é também a convicção de que é possível a verificação desse dado essencial na hipótese de incidência” - A. R. M. ANDRADE, **ICMS: constituição, direito comparado e regra-matriz de incidência**, Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Federal do Paraná, p. 190-196 e A regra-matriz de incidência do ICMS e a inexistência de imunidade no serviço de transporte de energia elétrica, in: **Direito tributário atual**, p. 277; M. PINTERICH, **A Regra-Matriz de Incidência do Imposto de Importação**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Federal do Paraná, p. 19-21; M. HILÚ NETO, **Imposto sobre importações e imposto sobre exportações**, p. 45-47; e N. KONKEL JÚNIOR, **Contribuições...**, *op. cit.*, p. 110-113.

³⁵² **O Imposto...**, *op. cit.*, p. 47-49.

³⁵³ *Ibidem*, p. 50-52.

se requer um verbo *pessoal*, e quando se repele qualquer verbo *impessoal*; [...] A questão é se este dado tem relevância suficiente para ser elevado à categoria de critério da hipótese de incidência tributária. Estes autores afirmam que sim, porque ele também condicionaria o fato jurídico tributário; '*muitas vezes*', alegam SHAW e MISABEL DERZI; '*às vezes*', diz SACHA CALMON, mais comedido. Raramente, diríamos nós. Curioso que o único exemplo a afiançar a tese, conforme as citações dos estudiosos, era o ICMS (Constituição de 1967/1969, art. 23, II), e continua a ser o ICMS para SACHA CALMON, em que só se verifica o fato típico se a operação de circulação jurídica for realizada por determinados sujeitos.³⁵⁴

E, sobre o mesmo tema, perfeitas as conclusões alcançadas por MARCELO CARON BAPTISTA, em relevante obra, em cuja primeira parte dedicou-se a analisar de forma aprofundada a teoria da norma jurídica, para, posteriormente, aplicá-la ao ISS:

Parte-se do entendimento de que a inclusão de um critério pessoal na hipótese de incidência tributária não lhe implica alterar a substância e nem distorcer qualquer conclusão que dela decorra. Ao contrário, tem-se que a aceitação ou negação de tal critério mantém intacta a metodologia eleita para o conhecimento do tributo. O que ocorre é, segundo pensamos, uma *variação do grau de elaboração da regra-matriz de incidência*.³⁵⁵

Em que pese a prescindibilidade do critério pessoal expresso na hipótese de incidência tributária, a ciência de sua existência permite a melhor compreensão das prescrições do artigo 126 do Código Tributário Nacional:

Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:
I – da capacidade civil das pessoas naturais;
II – de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;
III – de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.³⁵⁶

³⁵⁴ **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 64.

³⁵⁵ **ISS...**, *op. cit.*, p. 135.

³⁵⁶ Lembremo-nos que os casos de incapacidade absoluta e incapacidade relativa estão dispostos no Código Civil de 2002, em seus artigos 3º e 4º: “Art. 3º São absolutamente incapazes de exercer pessoalmente os atos da vida civil: I - os menores de dezesseis anos; II - os que, por enfermidade ou deficiência mental, não tiverem o necessário discernimento para a prática desses atos; III - os que, mesmo por causa transitória, não puderem exprimir sua vontade”. “Art. 4º São incapazes, relativamente a certos atos, ou à maneira de os exercer: I - os maiores de dezesseis e menores de dezoito anos; II - os ébrios habituais, os viciados em tóxicos, e os que, por deficiência mental, tenham o discernimento reduzido; III - os excepcionais, sem

A capacidade tributária passiva é entendida como a capacidade ostentada por aquele que pode ocupar o tópico de sujeito passivo numa relação jurídica tributária.

É mister rememorarmos que a relação jurídica tributária é aquela que une dois sujeitos de direito, na qual um deve prestar e o outro tem o direito a receber, uma determinada prestação.

Uma interpretação meramente literal do artigo 126 do Código Tributário Nacional levaria à absurda conclusão de que seria possível a seres despersonalizados integrar um dos pólos da relação jurídica tributária. Em última análise, haveria possibilidade de uma relação jurídica vincular um sujeito e uma entidade sem personalidade jurídica. O que se afigura inaceitável.³⁵⁷

Melhor seria se o legislador não mencionasse capacidade tributária passiva, mas sim **capacidade para a realização do fato hipoteticamente descrito na hipótese de incidência tributária**, que é exatamente a situação da qual cuida o mencionado artigo.

Realmente, a realização do fato hipoteticamente descrito na hipótese de incidência tributária, diferentemente do que ocorre quando se fala na relação jurídica tributária, pode ser levada a cabo por aqueles detentores ou não de personalidade jurídica. Nesse sentido, são claros os ensinamentos de PAULO DE BARROS CARVALHO, para o qual “...o sujeito capaz de realizar o fato jurídico tributário, ou dele participar, pode, perfeitamente, não ter personalidade jurídica de direito privado, contudo, o sujeito passivo da obrigação tributária haverá de tê-lo, impreterivelmente”.³⁵⁸

desenvolvimento mental completo; IV - os pródigos”. Ver, ainda, FRANCISCO AMARAL, **Direito civil: introdução**, p. 217-305.

³⁵⁷ Observe-se, por exemplo, as prescrições do artigo 12, VII, § 2º, do Código de Processo Civil: “Art. 12. Serão representados em juízo, ativa e passivamente: [...] VII – as sociedades sem personalidade jurídica, pela pessoa a quem couber a administração de seus bens. [...] § 2º. As sociedades sem personalidade jurídica, quando demandadas, não poderão opor a irregularidade de sua constituição.”

³⁵⁸ **Curso...**, *op. cit.*, p. 345. Para aprofundamento do tema, **Curso...**, *op. cit.*, p. 338-346.

2.7.3. As determinações do conseqüente

2.7.3.1 Introdução

Como registrado, o conseqüente normativo prescreve os efeitos que serão irradiados caso ocorra o fato abstratamente descrito na hipótese, os quais se limitam, basicamente, à instauração de uma relação jurídica, obrigacional ou não, entre dois sujeitos detentores de personalidade jurídica. E é exatamente no conseqüente que se encontram os critérios necessários à individualização dessa relação jurídica.

Lembremo-nos do alerta de JOSÉ ROBERTO VIERA, quando ensina que a conseqüência tributária, assim como a hipótese, está na plataforma da virtualidade, enquanto o fato jurídico tributário e a relação jurídica tributária estão na plataforma da atualidade. São planos que não se confundem.³⁵⁹

Quando pensamos numa relação jurídica, vem à nossa mente a pergunta sobre quais são os elementos necessários para que se a tenha por completa. Sabemos que a relação jurídica é um vínculo que se estabelece entre dois sujeitos, em torno de uma determinada prestação, que pode ser exigida por um e deve ser cumprida pelo outro. Nesse ponto, ALFREDO AUGUSTO BECKER é enfático: “*As relações são sempre pessoais, isto é, somente existem entre pessoa e pessoa, nunca entre pessoa e coisa*”. Entendimento este compartilhado, entre outros, com LOURIVAL VILANOVA.³⁶⁰

Nesse instante, percebemos que se mostra necessário um critério que identifique as pessoas integrantes da relação jurídica, que a doutrina chama de **subjetivo**, ou, em alguns casos, de **pessoal**.³⁶¹

Mas não só.

³⁵⁹ A regra-matriz..., *op. cit.*, p. 65.

³⁶⁰ A. A. BECKER, *Teoria...*, *op. cit.*, p. 295 e 359-361; L. VILANOVA, *As estruturas...*, *op. cit.*, p. 73.

³⁶¹ Denominam de subjetivo: MARÇAL JUSTEN FILHO, *O Imposto...*, *op. cit.*, p. 53; NICOLAU KONKEL JÚNIOR, *Contribuições...*, *op. cit.*, p. 114; MIGUEL HILÚ NETO, *Imposto...*, *op. cit.*, p. 54; Ver por todos, que denominam de pessoal: PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso...*, *op. cit.*, p. 314.

Devemos examinar o objeto da prestação, ainda que brevemente. O objeto da prestação será sempre uma conduta humana que consiste num **fazer**, que deve ser lícito, possível e determinado.³⁶²

Esse é o gênero do qual são espécies, seguindo a classificação romana, as prestações de **dar**, de **fazer em sentido estrito** e de **não-fazer**.³⁶³

As de dar e fazer em sentido estrito são as **prestações positivas** e a de não-fazer é **prestação negativa**.³⁶⁴

Não se fala em obrigações de dar, de fazer em sentido estrito e de não-fazer, em razão de que essas denominações somente teriam lugar se seguissemos a doutrina de FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA, TITO FULGÊNCIO, KARL LARENZ, PAULO LUIZ NETTO LÔBO e MARCELO JUNQUEIRA CALIXTO, para os quais a valoração econômica da prestação não é característica imprescindível para a caracterização de uma relação jurídica como obrigacional.³⁶⁵

³⁶² PAULO LUIZ NETTO LÔBO: “Sob a perspectiva da prestação, as três espécies essenciais de obrigações, ou seja, dar, fazer e não fazer, podem ser remetidas a uma só, que é fazer (não fazer é ainda fazer)” - **Teoria geral das obrigações**, p. 65; WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO diz que “Realmente [...] as obrigações de dar são também obrigações de fazer, porém de um tipo particular, que justifica assim um regime legal distinto” - **Curso de direito civil: direito das obrigações**, p. 95; SILVIO RODRIGUES é da opinião de que se poderia dizer que “...dentro da idéia de *fazer*, encontra-se a de *dar*, pois quem promete a entrega de determinada prestação está, em rigor, vinculando-se a fazer referida entrega” - **Direito civil, v. 2 – parte geral das obrigações**, p. 31; e ALFREDO AUGUSTO BECKER, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 303, 366-367.

³⁶³ PAULO LUIZ NETTO LÔBO, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 112 e 123. Defendendo o ponto de vista de que se classificam as prestações e não a obrigação: GUSTAVO BIRENBAUM, **Classificação: obrigações de dar, fazer e não fazer**, In: GUSTAVO TEPEDINO (Org.), **Obrigações: estudos na perspectiva civil-constitucional**, p. 121, n. 3.

³⁶⁴ ORLANDO GOMES, **Obrigações**, p. 45; LOUIS JOSSERAND, **Derecho civil. Tomo II, vol. I, Teoría general de las obligaciones**, p. 2; CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, **Instituições de direito civil. v. 2. Teoria geral das obrigações**, p. 17; ÁLVARO VILLAÇA DE AZEVEDO, **Teoria geral das obrigações**, p. 31; GUSTAVO BIRENBAUM, **Classificação...**, *op. cit.*, p. 121; EDUARDO GARCÍA MAYNEZ, **Introducción...**, *op. cit.*, p. 259.

³⁶⁵ F. C. PONTES DE MIRANDA, **Tratado de direito privado, t. XXII**, p. 40-41; Citando o artigo 241 do Código Civil alemão, e afirmando que, “*Para uns, a prestação deve ter sempre um valor econômico: verdadeiro vinculado é o patrimônio, a obrigação diminui um patrimônio, aumenta o outro...*”, parece-nos que o nome de TITO FULGÊNCIO pode somar-se aos que são da opinião de que o conteúdo patrimonial da prestação é prescindível para que se esteja diante de uma relação jurídica obrigacional. - T. FULGÊNCIO, **Do direito das obrigações: das modalidades das obrigações (artigos 863-927)**, p. 19-20; escreveu o professor da Universidade de Kiel: “Lo primario y decisivo, lo que da contenido y significación a la relación obligatoria y determina el carácter típico de la misma es la prestación determinada. La obligación está dirigida a la prestación determinada del deudor (o a las prestaciones de ambas partes) y cuando esto se ha producido entonces se ha alcanzado la finalidad de la obligación y ésta, por lo general, queda extinguida. La prestación puede consistir en una acción o en una omisión del deudor (§ 241, frase 2) y concretamente puede ser la entrega de una cosa o de un derecho, la concesión del

Como conclui JOSÉ ROBERTO VIERA, esse entendimento é exceção no universo dos civilistas.³⁶⁶

Grande parte deles anota como traço característico da relação jurídica obrigacional ser o objeto da prestação aferível pecuniariamente. Compõem essa corrente, à qual nos filiamos, dentre outros, WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO, ORLANDO GOMES, SILVIO RODRIGUES, CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA e ÁLVARO VILLAÇA DE AZEVEDO e.³⁶⁷

Por aderirmos à última corrente, temos por relação jurídica obrigacional aquela cuja prestação manifeste cunho patrimonial e, às demais, nominaremos de não-obrigacionais.

Transportando a teorização da Teoria Geral do Direito e do Direito Civil para o âmbito tributário, as relações jurídico-tributárias que ostentem a patrimonialidade considerar-se-ão **obrigações tributárias**, e as que não manifestem essa característica serão as relações jurídicas que determinam **deveres instrumentais ou formais**.

uso de la cosa o de sus provechos, o cualquiera otra actividad. **La prestación ha de serle en algún aspecto ventajosa al acreedor; no se exige que se trate de una ventaja patrimonial**" - K. LARENZ, **Derecho de obligaciones**, t. I, p. 19-20 – destacamos; PAULO LUIZ NETTO LÔBO, afirma que, no direito brasileiro, não há regra que prescreva sejam as prestações **avaliáveis em dinheiro** e cita o artigo 398 do Código Civil português, o qual exige corresponda à prestação um interesse do credor merecedor de tutela jurídica, sendo prescindível ostentar cunho patrimonial. - **Teoria...**, *op. cit.*, p. 65-66; M. J. CALIXTO, Reflexões em torno do conceito de obrigação, seus elementos e suas fontes, In: TEPEDINO, Gustavo (Org.), **Obrigações: estudos na perspectiva civil-constitucional**, p. 11-13.

³⁶⁶ **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 65.

³⁶⁷ "Obrigação é a relação jurídica, de caráter transitório, estabelecida entre devedor e credor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, devida pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o adimplemento através de seu patrimônio. [...] A obrigação é ainda uma relação de *natureza econômica*; seu objeto exprime sempre um valor pecuniário. Obrigação cujo conteúdo não seja economicamente apreciável refoge ao domínio dos direitos patrimoniais. A prestação há de ser sempre suscetível de aferição monetária; ou ela tem fundo econômico, pecuniário, ou não é obrigação, no sentido técnico legal. [...] A patrimonialidade constitui assim o caráter específico da obrigação. Através desse elemento, distingue-se a obrigação, no sentido técnico, dos deveres de outra natureza, morais, religiosos, sociais e mesmo jurídicos de índole diversa..." (*sic*) - W. B. MONTEIRO, **Curso...**, *op. cit.*, v. I, p. 8-11; 23-24; O. GOMES, **Obrigações**, p. 11, 13, 20-21; Embora implicitamente, S. RODRIGUES, **Direito**, *op. cit.*, p. 6-7; "...obrigação é o vínculo jurídico em virtude do qual uma pessoa pode exigir de outra prestação economicamente apreciável [...] Nela está caracterizado o requisito objetivo, a prestação, que a nosso ver há de ser dotada de patrimonialidade" - C. M. S. PEREIRA, **Instituições de direito civil. v. 2. Teoria geral das obrigações**, p. 7 e 20-23; "O elemento objetivo da obrigação é o seu componente material, físico; é o objeto, que se apresenta na prestação, sendo, sempre, de conteúdo econômico ou conversível economicamente" - A. V. AZEVEDO, **Teoria geral das obrigações**, p. 35.

O momento é oportuno para, valendo-nos das lições de PAULO DE BARROS CARVALHO, afastar a infeliz denominação, empreendida pelo artigo 113 do Código Tributário Nacional, destas últimas de **obrigações acessórias**. Como visto, de obrigações, na acepção jurídica, não se tratam. O mesmo se diga da sua suposta **acessoriedade**. Não são poucas as situações em que tais deveres são independentes da obrigação tributária, tais como o dever de não embarçar a atividade fiscalizatória da Administração, emitir notas fiscais, manter atualizado o livro caixa etc.³⁶⁸

Dadas essas explicações, passaremos à análise das espécies de prestações. Como enunciado, as prestações são classificadas pela doutrina em positivas e negativas. Essas as prestações de não-fazer, aquelas as de dar e de fazer em sentido estrito.

As prestações positivas de **fazer em sentido estrito** concretizam-se, no dizer de CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, “...em um ato do devedor (sujeito passivo)”. Envolvem, como afirma PAULO LUIZ NETTO LÔBO, a ação humana “...até o limite no qual a pessoa possa física e psiquicamente atingir, ou até onde o direito admita”, que seja diversa da entrega de uma coisa.³⁶⁹

Nestas, o sujeito passivo compromete-se a realizar determinado comportamento em benefício do sujeito ativo da relação jurídica.³⁷⁰

As prestações positivas **de dar**, por sua vez, realizam-se, de acordo com PAULO LUIZ NETTO LÔBO, “...por ato humano, ‘a fortiori’ de fazer algo (dar a coisa)”³⁷¹.

Nelas, o sujeito passivo compromete-se à entrega de alguma coisa. Consiste na tradição da coisa, com o escopo de transferir a propriedade, a posse ou o uso.³⁷²

É bem verdade que a diferença entre ambas é tênue, “...muito sutil...”, como diz WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO, na medida em que há casos que se

³⁶⁸ **Curso...**, *op. cit.*, p. 320-323.

³⁶⁹ C. M. S. PEREIRA, **Instituições...**, *op. cit.*, p. 58; P. L. N LÔBO, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 113; No mesmo sentido: T. FULGÊNCIO, **Do direito...**, *op. cit.* p. 34; GUSTAVO BIRENBAUM, **Classificação...**, *op. cit.*, p. 134.

³⁷⁰ S. RODRIGUES, **Direito...**, *op. cit.*, p. 31; e Á. V. AZEVEDO, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 69.

³⁷¹ **Teoria...**, *op. cit.*, p. 123.

³⁷² WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 61; ÁLVARO VILLAÇA AZEVEDO, **Teoria...**, *op. cit.* p. 55; SILVIO RODRIGUES, **Direito...**, *op. cit.*, p. 19; CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, **Instituições...**, *op. cit.*, p. 49; GUSTAVO BIRENBAUM, **Classificação...**, *op. cit.*, p. 123.

encontram na “...zona grísea...”, como ensina CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, mas nem por isso impossível.³⁷³

A doutrina estabelece o caminho para se empreender a distinção entre as prestações de dar e aquelas de fazer em sentido estrito.

Inicialmente, é preciso verificarmos se o dar decorre de um fazer em sentido estrito. Caso o sujeito passivo deva confeccionar a coisa antes de entregá-la, estaremos diante de um fazer em sentido estrito. Caso não haja tal dever, a prestação será de dar.³⁷⁴

Posteriormente, devemos analisar a importância atribuída ao sujeito passivo. Se a pessoa que figurar como sujeito passivo da relação jurídica assumir especial importância, a prestação muito provavelmente será de fazer em sentido estrito. Do contrário, se àquela figura se atribuir papel secundário, importando a coisa em si, independentemente de quem a entregue, estaremos diante de uma prestação de dar. Daqui emerge outra distinção: as prestações de dar podem ser executadas por terceiros, enquanto as de fazer em sentido estrito, em regra, não.³⁷⁵

Dizemos, em regra, pois, após as teorizações de LUIZ GUILHERME MARINONI acerca da tutela específica, em especial a ressarcitória, na forma específica, amparada no artigo 461 da Lei n. 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil – e no artigo 84 da Lei n. 8.078, de 11 de setembro de 1990 – Código de Defesa do Consumidor –, vêm ocorrendo mudanças nesse entendimento.³⁷⁶

A essas orientações, SILVIO RODRIGUES e ORLANDO GOMES acrescentam a que as distingue identificando-as com as prestações **de coisa** e **de fato**. Às prestações de dar e de fazer em sentido estrito corresponderiam as prestações de coisa e de fato, respectivamente.³⁷⁷

³⁷³ W. B. MONTEIRO, *Curso...*, op. cit., p. 96; C. M. S. PEREIRA, *Instituições* ..., op. cit., p. 46.

³⁷⁴ WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO, *Curso...*, op. cit., p. 95; No mesmo sentido CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, segundo o qual “...será *faciendi* a obrigação, quando a operação de entregar pressupõe o *facere*...” - *Instituições...*, op. cit., p. 47. Dentre os tributaristas, vide, AIRES FERNANDINO BARRETO, *ISS...*, op. cit., p. 42-43.

³⁷⁵ WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO, *Curso...*, op. cit., p. 95-96.

³⁷⁶ **Tutela específica: art. 461, CPC e 84, CDC**, p. 80-195; **Técnica processual e tutela dos direitos**, p. 381-474.

³⁷⁷ S. RODRIGUES, *Direito...*, op. cit., p. 31. O. GOMES explica com perfeição a distinção. Para ele as *prestações de coisas* “...consistem na entrega de um bem, seja para lhe transferir a

As prestações negativas, de **não-dar**, são aquelas que são cumpridas pela abstenção ou pela omissão.³⁷⁸

Nesses casos, o sujeito passivo da relação jurídica obriga-se a não realizar um determinado ato, cuja realização lhe é possível. Integra essa espécie de prestação o dever de tolerar.³⁷⁹

No campo tributário, por exemplo, o dever de tolerar a fiscalização, de não a embarçar. E, ainda, impedir àquele que esteja sob sua responsabilidade a prática de determinado ato.³⁸⁰

Como a prestação da relação jurídica obrigacional-tributária sempre será uma conduta humana, que deverá ser quantificada, fala-se em **determinação objetiva**; ou, como querem alguns, **critério quantitativo**, no qual, para a primeira corrente, encontrar-se-á a determinação de uma conduta e os elementos aptos a quantificá-la, e, para a segunda corrente, as ferramentas para o estabelecimento do valor da prestação.³⁸¹

2.7.3.2. A determinação subjetiva

As fixações de quem serão os sujeitos da relação jurídica encontram-se na determinação subjetiva. MARÇAL JUSTEN FILHO ensina que nela está contido “...o *mandamento acerca dos sujeitos ativo e passivo da relação jurídica*”.³⁸²

Apesar de GERALDO ATALIBA entender que essa determinação – na sua doutrina, aspecto pessoal – é parte integrante da hipótese de incidência tributária, seus ensinamentos sobre essa determinação caminham no mesmo sentido dos do ex-professor da Universidade Federal do Paraná.

propriedade, seja para lhe ceder a posse, seja para restituí-la...”, enquanto as *prestações de fatos* “...consistem em atividade pessoal do devedor” - **Obrigações**, p. 46.

³⁷⁸ ÁLVARO VILLAÇA AZEVEDO, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 75.

³⁷⁹ PAULO LUIZ NETTO LÔBO, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 118-119; WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 109; SILVIO RODRIGUES, **Direito...**, *op. cit.*, p. 41; CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, **Instituições...**, *op. cit.*, p. 64-65. Quanto ao dever de tolerar: GUSTAVO BIRENBAUM, **Classificação...**, *op. cit.*, p. 142.

³⁸⁰ TITO FULGÊNCIO, **Do direito...**, *op. cit.* p. 34.

³⁸¹ Determinação objetiva: MARÇAL JUSTEN FILHO, **O Imposto...**, *op. cit.*, p. 53; Critério quantitativo: PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 314.

³⁸² **O Imposto...**, *op. cit.*, p. 53.

Para o saudoso mestre, o **aspecto pessoal** “...*determina os sujeitos da obrigação tributária, que o fato impositivo fará nascer*”, indicando expressamente o sujeito ativo e estabelecendo os critérios para a identificação do sujeito passivo.³⁸³

Assim como GERALDO ATALIBA, MARÇAL JUSTEN FILHO é da opinião de que a determinação é “...*individualizada e genérica, concomitantemente*”, pois o sujeito ativo é conhecido “*a priori*”, enquanto o sujeito passivo apenas “*a posterior*”, por ocasião da análise das circunstâncias fáticas, o que conduz AIRES FERNANDINO BARRETO a nominá-lo de “...*genérico ou potencial*...”³⁸⁴.

No mesmo sentido caminha JOSÉ ROBERTO VIEIRA, segundo o qual “...*a determinação do sujeito ativo é somente normativa e anterior ao fato jurídico tributário, ao passo que a do sujeito passivo é normativo-fática e posterior àquele evento*”.³⁸⁵

PAULO DE BARROS CARVALHO ensina que “*O critério pessoal é o conjunto de elementos, colhidos no prescritor da norma, e que nos aponta quem são os sujeitos da relação jurídica – sujeito ativo, credor ou pretensor, de um lado, e sujeito passivo ou devedor, do outro*”.³⁸⁶

Como visto, um dos sujeitos possui um direito subjetivo de exigir uma determinada prestação em face de outro, a quem cabe o cumprimento de um dever jurídico. Este o sujeito passivo; aquele, o sujeito ativo, nas corretas lições de ALFREDO AUGUSTO BECKER.³⁸⁷

2.7.3.2.1 O sujeito ativo

O sujeito ativo é aquele que possui o direito subjetivo de exigir o cumprimento da prestação objeto da relação jurídica. A eleição do sujeito ativo é,

³⁸³ **Hipótese**..., *op. cit.*, p. 80 e 82.

³⁸⁴ M. JUSTEN FILHO, **O Imposto**..., *op. cit.*, p. 53; A. F. BARRETO, **Base**..., *op. cit.*, p. 49.

³⁸⁵ **A regra-matriz**..., *op. cit.*, p. 66.

³⁸⁶ **Curso**..., *op. cit.*, p. 314

³⁸⁷ **Teoria**..., *op. cit.*, p. 360.

segundo GERALDO ATALIBA, discricionária, encontrando seu único limite na necessidade de se tratar de pessoa com finalidade pública.³⁸⁸

Parece-nos que a melhor interpretação é a de que a finalidade pública não é a da pessoa em si, mas da atividade por ela desempenhada, até mesmo porque particulares podem ser delegatários da capacidade tributária ativa.

Regra geral será sujeito ativo a pessoa jurídica competente para instituir o tributo. Isso é o que ocorre, geralmente, se a lei que instituiu o imposto for omissa sobre esse particular.³⁸⁹

É possível, entretanto, que a lei estabeleça outra pessoa, que não o detentor da competência tributária, para figurar como sujeito ativo da relação jurídica tributária. Nesses casos, a lei deve designá-lo explicitamente, como ensinam GERALDO ATALIBA e JOSÉ ROBERTO VIEIRA³⁹⁰.

Tanto pessoas jurídicas de direito público interno – portadoras de capacidade legislativa ou não – como as de direito privado – as entidades paraestatais engajadas na realização do interesse público, por exemplo – podem figurar no pólo ativo da relação jurídico-tributária. Nada impede, inclusive, afirma PAULO DE BARROS CARVALHO, que pessoa física ocupe tal posição desde que “...desempenhe, em determinado momento atividade exclusiva e de real interesse público”.³⁹¹

É bem verdade que a interpretação meramente literal do artigo 119 do Código Tributário Nacional conduz a entendimento diverso, quando prescreve que “*sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir seu cumprimento*”. Lembremo-nos, com EROS ROBERTO GRAU, que “...*não se interpreta o direito em tiras*” e, ainda, que a interpretação literal consiste apenas na porta de entrada para o longo e penoso caminho da

³⁸⁸ **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 80.

³⁸⁹ Exemplifica GERALDO ATALIBA: “...na lei do imposto de renda, ou do imposto sobre produtos industrializados (IPI), por exemplo, debalde se procurará expressa menção do sujeito ativo. É que se a lei nada dispuser expressamente em contrário, estará dizendo implicitamente que sujeito ativo é a União, já que a Constituição lhe atribuiu competência para criar tal imposto” - **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 84.

³⁹⁰ G. ATALIBA, **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 84; J. R. VIEIRA, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 66.

³⁹¹ **Curso...**, *op. cit.*, p. 330.

interpretação sistemática, que é a que deve prevalecer na análise do direito positivo.³⁹²

Essa interpretação conduz abalizados autores a equívocos flagrantes.³⁹³

Não há como retirarmos a razão de PAULO DE BARROS CARVALHO, que, ao analisar o artigo 119 do Código Tributário Nacional, é enfático ao afirmar que ele “...briga com o sistema...”, na medida em que *“Há mandamentos constitucionais que permitem às pessoas titulares de competência tributária a transferência da capacidade ativa, nomeando outro ente, público ou privado, para figurar na relação, como sujeito ativo do vínculo”*.³⁹⁴

Não bastasse isso, no mesmo diploma normativo no qual encontramos o artigo 119 tem lugar o artigo 7º, o qual prescreve que *“A competência tributária é indelegável, salvo a atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária...”*.

Dessa forma, as prescrições do artigo 119 do Código Tributário Nacional afrontam a Constituição Federal, quando esta prescreve a parafiscalidade, e conflita com a possibilidade de delegação da capacidade tributária ativa, prescrita pelo artigo 7º do Código Tributário Nacional.

2.7.3.2.2 O sujeito passivo

Por ocasião do tratamento da figura do sujeito passivo da obrigação tributária, saltam aos olhos intrigantes questões emergentes do Direito Positivo Tributário.

Principiemos a caminhada.

O sujeito passivo é o integrante da relação jurídica – sujeito de direitos dotado de personalidade jurídica – sobre os ombros do qual recai o dever jurídico relativo ao cumprimento de uma determinada prestação em favor de outrem,

³⁹² **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**, p. 40.

³⁹³ “O sujeito ativo é aquele que detém o poder tributante, sempre um dos entes federativos, a quem a Constituição Federal outorga a competência para a instituição de tributos” - ANDRÉ ELALI, **IPI: aspectos...**, *op. cit.*, p. 70-71.

³⁹⁴ **Curso...**, *op. cit.*, p. 331.

denominado sujeito ativo, titular do direito subjetivo de ver adimplida a prestação, no precioso escólio de PAULO DE BARROS CARVALHO.³⁹⁵

Ao contrário de ALFREDO AUGUSTO BECKER – que sustentava que poderia ser alçada à categoria de sujeito passivo até mesmo pessoa que “...nenhuma relação tenha com a hipótese de incidência” – GERALDO ATALIBA sustentava que somente pode ser alçado à condição de sujeito passivo o chamado **destinatário constitucional tributário**, figura que merecerá tratamento adiante.³⁹⁶

O Código Tributário Nacional inicia o regramento da sujeição passiva tributária em seu artigo 121. Da leitura do “*caput*” desse artigo percebemos que o legislador não poderia ter cometido equívoco maior. Explicamos o porquê.

Prescreve o “*caput*” do artigo 121 que “*Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária*”.

Perfeito seria se a redação do “*caput*” do artigo 121 se limitasse a prescrever que o sujeito passivo é aquele obrigado ao pagamento do tributo. Ao inserir a penalidade pecuniária como dever do sujeito passivo tributário o legislador desrespeita proposição prescritiva posta por ele mesmo, no mesmo diploma normativo. Trata-se do artigo 3º do Código Tributário Nacional, que é firme ao prescrever que **tributo não constitui sanção de ato ilícito**.

Mas não só.

O “*caput*” do artigo 121 do Código Tributário Nacional colide frontalmente com o conceito constitucional de tributo.

O Código Tributário Nacional disciplina a sujeição passiva tributária a partir do parágrafo único do artigo 121. E este prescreve que:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
II – responsável, quando sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

³⁹⁵ “Sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais” - **Curso...**, *op. cit.*, p. 333.

³⁹⁶ A. A. BECKER, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 296; G. ATALIBA, **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 80 e 86.

PAULO DE BARROS CARVALHO esclarece que, assim como a obrigação da figura do responsável tributário, a concernente ao contribuinte também decorre de expressa disposição legal. Dessa forma, não há como se utilizar da origem da obrigação como parâmetro diferenciador entre as duas figuras. Ambas merecerão tratamento adiante.³⁹⁷

2.7.3.2.2.1 O destinatário constitucional tributário: sujeito passivo ideal

A expressão **sujeito passivo ideal** para se referir ao destinatário constitucional tributário é de MARCELO CARON BAPTISTA. Procuraremos demonstrar o acerto de sua eleição.³⁹⁸

Como afirmado, GERALDO ATALIBA é enfático ao posicionar-se no sentido de que somente pode ser posto na posição de sujeito passivo da obrigação tributária o chamado **destinatário constitucional tributário**, expressão adaptada por MARÇAL JUSTEN FILHO da original “*destinatário legal tributário*”, de HÉCTOR BELISARIO VILLEGAS.³⁹⁹

Na doutrina do Professor da Universidade Belgrano, de Buenos Aires, o destinatário legal tributário “...es aquel que queda encuadrado en el hecho imponible. Ello sucede porque es quien ejecuta el acto o se halla en la situación que la ley elige como presupuesto hipotético del mandato de pago de un tributo”.⁴⁰⁰

³⁹⁷ **Curso...**, *op. cit.*, p. 333.

³⁹⁸ **ISS...**, *op. cit.*, p. 145.

³⁹⁹ **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 80.

⁴⁰⁰ **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**, p. 320. Na aula de 8 de dezembro de 1973, realizada durante o IV **Curso** de Especialização em Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade Católica de São Paulo: “É a pessoa que se encontra na situação concreta escolhida pela lei como hipótese de incidência tributária, e que deve sofrer, por via legal, o peso econômico da prestação tributária, que é consequência da sua configuração. [...] é o personagem envolvido e incluído, participe no acontecimento do fato imponible e a quem a norma jurídica obriga a sofrer a carga do tributo, ligada com a consequência, à hipótese de incidência condicionante” - HECTOR BELISARIO VILLEGAS, Destinatário legal tributário: contribuinte e sujeitos passivos na obrigação tributária. **Revista de direito público**, nº 30. Na versão portuguesa do **Curso**, traduzida por ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA: “É aquele cuja capacidade contributiva o legislador teve normalmente em conta ao criar o tributo; é o «realizador» do fato imponible e é, por conseguinte, quem sofre, em seus bens, o detrimento econômico tributário. A «via legal» mediante a qual o legislador lhe destina o encargo do tributo consiste em sua colocação no pólo negativo da relação jurídica tributária” - **Curso de direito tributário**, p. 109-110.

Percebendo as dessemelhanças entre o sistema de direito positivo brasileiro e o sistema de direito positivo argentino, MARÇAL JUSTEN FILHO, inteligentemente, adaptou a figura do **destinatário legal tributário** do direito argentino para desenvolver a noção de **destinatário constitucional tributário**. Isso em decorrência da particularidade do sistema tributário brasileiro de ser fundamentalmente constitucional. Passamos a palavra ao ex-professor da Universidade Federal do Paraná:

VILLEGAS deixou de observar uma peculiaridade do sistema tributário brasileiro, porém. Poderia ter elaborado alguns conceitos mais refinados se tivesse em vista o ordenamento pátrio. É que, no Brasil, pode-se falar não apenas em um destinatário legal tributário, mas também no destinatário constitucional tributário. Enquanto as constituições dos demais Estados não se preocupam em definir as situações arquetípicas que haverão de ser utilizadas para composição da hipótese de incidência tributária, a Constituição brasileira segue uma opção muito definida. É que a Constituição brasileira não apenas outorga e define o poder tributário, instituindo competências para as pessoas políticas criarem normas tributárias. Além disso, nossa Constituição estabelece como deverá ser o núcleo da hipótese de incidência a ser editada pela via legislativa ordinária. Ora, já vimos que a definição da materialidade da hipótese de incidência tributária significa uma opção acerca do destinatário da condição de sujeito passivo. Por decorrência, a Constituição brasileira está não apenas a definir previamente o aspecto material das hipóteses de incidência tributárias, como também os aspectos pessoais. Bem por isso, pode-se aludir à figura do destinatário constitucional tributário. É aquela categoria de pessoas que se encontram em relação com a situação prevista para inserir-se no núcleo da hipótese de incidência tributária e que são as pessoas sujeitáveis à condição de sujeito passivo tributário (ao menos, em princípios). O destinatário constitucional tributário é aquele que, em princípio, pode dizer-se como eleito constitucionalmente para vir a sofrer a sujeição passiva tributária. Em essência, o destinatário constitucional tributário seria aquela pessoa cuja riqueza é presumida através da situação prevista na Constituição para compor a materialidade da hipótese de incidência tributária⁴⁰¹

É ele, destinatário constitucional tributário, portanto, que deveria ser posto pela lei na posição de sujeito passivo da relação jurídica tributária. Entretanto, isso nem sempre ocorre.

⁴⁰¹ **Sujeição passiva tributária**, p. 262-263.

2.7.3.2.2 Contribuinte

Como visto, é contribuinte aquele que, nos termos do artigo 121, I, do Código Tributário Nacional, “...tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”. Será, assim, aquele que, possuindo personalidade jurídica, realizar o fato abstratamente descrito na hipótese de incidência tributária.

2.7.3.2.3 Responsáveis

O tema da responsabilidade tributária, assim como todos aqueles ligados à sujeição passiva tributária, é de difícil compreensão. Tentaremos afastar a névoa que encobre o assunto.

Lembremo-nos que o Código Tributário Nacional, no inciso II do artigo 121, prescreve que o sujeito passivo será considerado responsável “...quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”.

O artigo 128 do Código Tributário Nacional, por sua vez, prescreve, estabelecendo uma **disposição geral** para a responsabilidade tributária:

Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte e atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Notamos, da leitura de ambos os enunciados, que a responsabilidade prevista no inciso II do artigo 121 é diversa daquela prevista no “*caput*” do artigo 128 do Código Tributário Nacional.

Enquanto a primeira nada menciona acerca da vinculação do responsável com o “fato gerador”, a segunda, constante do “*caput*” do artigo 128, expressamente prescreve que o legislador poderá estabelecer que **terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação** será responsável pelo crédito tributário. Isso quer dizer que a escolha do legislador em relação ao terceiro a ser posto na posição

de responsável **tributário** é limitada à “..*moldura do sucesso descrito pela norma*”, como afirma PAULO DE BARROS CARVALHO.⁴⁰²

Deve, necessariamente, ser terceira pessoa **vinculada** ao fato jurídico tributário. É bem verdade que esse laço, ou vinculação, é indireto – pois se direto fosse a figura seria a do contribuinte –, mas inegavelmente existente. Esse é o chamado **responsável tributário**.

Mas não são poucos os casos em que o legislador, na escolha do sujeito passivo, transborda os confins do fato jurídico tributário, elegendo pessoa que com ele não possui vinculação alguma. Veremos que a legislação do IPI estabelece, em alguns casos, essa hipótese de responsabilidade.

Mas que responsabilidade é essa? Qual será sua natureza jurídica?

De saída podemos afirmar que não se trata de responsabilidade tributária, uma vez que ela exige a vinculação indireta do responsável com o fato jurídico tributário conforme expressamente prevê o artigo 128 do Código Tributário Nacional.

Seu cunho é sancionador. Concordamos com PAULO DE BARROS CARVALHO, que a considera caso de sanção administrativa pelo descumprimento de deveres de observância obrigatória por parte daquele que não é contribuinte. São suas palavras ao tratar do tema: “*Nosso entendimento é no sentido de que as relações jurídicas integradas por sujeitos passivos alheios ao fato tributado apresentam a natureza de sanções administrativas*”.⁴⁰³

A confusão se estabelece porque o valor da sanção administrativa imposta coincide com o montante da obrigação tributária.

O exemplo esclarecerá a questão.

Imaginemos que seja realizada uma operação com produto industrializado e que esse produto seja entregue no domicílio do adquirente por uma transportadora contratada para tal fim. O artigo 35, II, “a”, da Lei nº 4.502/64 estabelece que o transportador que transportar produtos industrializados tributados que estejam desacompanhados da documentação comprobatória de sua procedência será responsável pelo pagamento do tributo.

Nesse caso, é mais que evidente que o transportador não participou do fato jurídico tributário. É completamente estranho a ele. Entretanto, será alçado à

⁴⁰² **Curso...**, *op. cit.*, p, 351.

⁴⁰³ *Ibidem*, p. 353. No que é acompanhado por JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 113.

condição de responsável. Essa responsabilidade não é espécie de responsabilidade tributária. É, em verdade, uma **responsabilidade administrativa de cunho sancionador**, em razão do descumprimento do dever de certificar-se da regularidade da transação.

2.7.3.2.2.4 Sujeição passiva e domicílio tributário

Num primeiro momento, poderíamos nos perguntar a razão pela qual se deve tratar do tema do domicílio tributário. O fato é que essa questão é recorrente, no IPI, em virtude do Princípio da Autonomia dos Estabelecimentos, o qual considera cada filial uma unidade independente, titular de direitos e deveres. Além disso, o enfrentamento do tema do domicílio tributário justifica-se, pois há íntima vinculação entre ele e as limitações da aplicação da lei no espaço; e, ainda, “...há estreita correlação com o critério espacial da hipótese normativa”.⁴⁰⁴

A questão do domicílio, nos lindes do Direito Tributário, não coincide com a disciplina do Código Civil, encontrada nos seus artigos 70 a 78.⁴⁰⁵

⁴⁰⁴ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 337.

⁴⁰⁵ Art. 70. O domicílio da pessoa natural é o lugar onde ela estabelece a sua residência com ânimo definitivo. Art. 71. Se, porém, a pessoa natural tiver diversas residências, onde, alternadamente, viva, considerar-se-á domicílio seu qualquer delas. Art. 72. É também domicílio da pessoa natural, quanto às relações concernentes à profissão, o lugar onde esta é exercida. Parágrafo único. Se a pessoa exercer profissão em lugares diversos, cada um deles constituirá domicílio para as relações que lhe corresponderem. Art. 73. Ter-se-á por domicílio da pessoa natural, que não tenha residência habitual, o lugar onde for encontrada. Art. 74. Muda-se o domicílio, transferindo a residência, com a intenção manifesta de o mudar. Parágrafo único. A prova da intenção resultará do que declarar a pessoa às municipalidades dos lugares, que deixa, e para onde vai, ou, se tais declarações não fizer, da própria mudança, com as circunstâncias que a acompanharem. Art. 75. Quanto às pessoas jurídicas, o domicílio é: I - da União, o Distrito Federal; II - dos Estados e Territórios, as respectivas capitais; III - do Município, o lugar onde funcione a administração municipal; IV - das demais pessoas jurídicas, o lugar onde funcionarem as respectivas diretorias e administrações, ou onde elegerem domicílio especial no seu estatuto ou atos constitutivos. § 1º Tendo a pessoa jurídica diversos estabelecimentos em lugares diferentes, cada um deles será considerado domicílio para os atos nele praticados. § 2º Se a administração, ou diretoria, tiver a sede no estrangeiro, haver-se-á por domicílio da pessoa jurídica, no tocante às obrigações contraídas por cada uma das suas agências, o lugar do estabelecimento, sito no Brasil, a que ela corresponder. Art. 76. Têm domicílio necessário o incapaz, o servidor público, o militar, o marítimo e o preso. Parágrafo único. O domicílio do incapaz é o do seu representante ou assistente; o do servidor público, o lugar em que exercer permanentemente suas funções; o do militar, onde servir, e, sendo da Marinha ou da Aeronáutica, a sede do comando a que se encontrar imediatamente subordinado; o do marítimo, onde o navio estiver matriculado; e o do preso, o lugar em que cumprir a sentença. Art. 77. O agente diplomático do Brasil, que, citado no estrangeiro, alegar extraterritorialidade sem designar onde tem, no país, o seu domicílio, poderá ser demandado no Distrito Federal ou no último ponto

O tema é, em matéria tributária, disciplinado pelo artigo 127 do Código Tributário Nacional. Da sua leitura, percebemos que a regra é o domicílio de eleição. Demonstraremos, entretanto, que a eleição deve ser, geralmente, aceita pelo fisco. São suas prescrições:

Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:

- I – quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade;
- II – quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;
- III – quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de duas repartições no território da entidade tributante.

Nos casos em que esses incisos forem inaplicáveis, incidirá a norma emergente do § 1º do artigo 127, do Código Tributário Nacional:

§ 1º. Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.

A conclusão de que a eleição deve, geralmente, ser aceita pelo fisco decorre da leitura do § 2º do artigo 127. Seus enunciados informam que “*A autoridade administrativa pode recusar o domicilio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo...*”. Nesses casos, determina-se a aplicação das prescrições do § 1º.

do território brasileiro onde o teve. Art. 78. Nos contratos escritos, poderão os contratantes especificar domicílio onde se exercitem e cumpram os direitos e obrigações deles resultantes.

2.7.3.3 A determinação objetiva

2.7.3.3.1 Introdução

A doutrina costuma utilizar a expressão **critério quantitativo** para se referir aos elementos utilizados para individualizar o valor da prestação a ser cumprida pelo sujeito passivo. Essa expressão é rechaçada por MARÇAL JUSTEN FILHO afirmando ser ela “...*terminologia inadequada cientificamente*”.⁴⁰⁶

Prefere, o ex-professor da UFPR, a expressão **determinação objetiva** que, em seu entender, “...*consiste na imposição de uma conduta, devida pelo sujeito passivo em benefício do ativo*”, que poderá ser um **dar**, um **fazer**, ou um **não-fazer**.⁴⁰⁷

E aqui também se encontram os componentes que, conjugados, permitem a individualização da prestação pecuniária, objeto da relação jurídica tributária, que deverá ser exigida pelo sujeito ativo em face do sujeito passivo.⁴⁰⁸

PAULO DE BARROS CARVALHO, referindo-se não a **determinação objetiva**, mas a **critério quantitativo** afirma que ele

...nos fala do objeto da prestação que, no caso da regra-matriz de incidência tributária, se consubstancia na base de cálculo e na alíquota. É no critério quantitativo que encontraremos referências às grandezas mediante as quais o legislador pretendeu dimensionar o fato jurídico tributário, para efeito de definir a quantia a ser paga pelo sujeito passivo, a título de tributo.⁴⁰⁹

Esses componentes são a base de cálculo e a alíquota. O prazo e local para o recolhimento do tributo são postos, por alguns, na determinação objetiva. Parece-nos, entretanto, que estes não dizem respeito ao momento da incidência, mas sim a momento posterior – o do recolhimento do tributo.⁴¹⁰

⁴⁰⁶ O Imposto..., *op. cit.*, p. 53.

⁴⁰⁷ *Ibidem*, p. 53.

⁴⁰⁸ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *A regra-matriz...*, *op. cit.*, p. 66.

⁴⁰⁹ *Curso...*, *op. cit.*, p. 314.

⁴¹⁰ GERALDO ATALIBA e JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES, Carga tributária e prazo de recolhimento do tributo, *Revista de direito tributário*, n. 45, p. 25.

2.7.3.3.2 A base de cálculo

2.7.3.3.2.1 Introdução

A base de cálculo é, inegavelmente, um dos mais importantes elementos da regra-matriz de incidência tributária. ALFREDO AUGUSTO BECKER atribuía-lhe grande importância, elevando-a ao núcleo da hipótese de incidência.⁴¹¹

Apesar de GERALDO ATALIBA defender que a base de cálculo, base tributável ou, ainda, base imponible, encontraria domicílio na hipótese de incidência – o que impõe a menção breve de que desta posição se diverge, por considerá-la parte integrante do prescritor da norma jurídica – seus ensinamentos são de grande valia. Define-a como “...uma perspectiva dimensível do aspecto material da h. i. (hipótese de incidência) que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do quantum debetur” (esclarecemos).⁴¹²

Esse posicionamento é criticado por AIRES FERNANDINO BARRETO, com o argumento de que a hipótese de incidência, enquanto abstração, não contém nenhum dado concreto, não podendo, portanto, ser medida. Em razão disso, prefere definir a base de cálculo como “...o padrão, critério ou referência para medir um fato tributário”. Defende que, pela correta leitura do “’de’”, na expressão “**base de cálculo**”, extrai-se um verdadeiro “**para**”, que indica uma relação atributiva de finalidade ou de aplicação.⁴¹³

Geralmente, a base de cálculo refere-se a um valor. Há casos, entretanto, que unidades de medida são alçadas à condição de base de cálculo. Como se resolve a questão? AIRES FERNANDINO BARRETO sustenta que, mesmo nesses casos, há, ainda que de forma indireta, uma relação com um **valor**. Em suas palavras: “A base de cálculo não é o metro, o litro, o alqueire, mas o valor ou o custo, ou o preço por unidade de medida a ser entregue ao Estado”.⁴¹⁴

⁴¹¹ **Teoria...**, op. cit., p. 348.

⁴¹² **Hipótese...**, op. cit., p. 108.

⁴¹³ **Base...**, op. cit., p. 51-52.

⁴¹⁴ *Ibidem*, p. 65.

AIRES FERNANDINO BARRETO ainda as classifica em base de cálculo **direta** e **indireta**. As primeiras, são as que aludem ao preço ou valor. As segundas, serão de primeiro grau se, não se reportando ao preço, reportarem-se a outro valor e, ainda, de segundo grau, se se referirem a unidades de medida.⁴¹⁵

2.7.3.3.2 Funções

Mas a função da base de cálculo não se restringe à determinação do montante devido a título de tributo. Quatro são as suas funções. Às três identificadas por PAULO DE BARROS CARVALHO – [i) *função mensuradora (medir as reais proporções do fato)*; ii) *função objetiva (compor a específica determinação da dívida)*; e iii) *função comparativa (confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da hipótese de incidência tributária)*] – , some-se aquela identificada por MISABEL DERZI, seguida por AIRES FERNANDINO BARRETO, de iv) possibilitar a identificação da capacidade contributiva.⁴¹⁶

A primeira das funções – mensuradora – guarda relação com a grandeza ínsita à ocorrência concreta da conduta ou ao seu objeto, descritos hipoteticamente no antecedente normativo, escolhida pelo legislador para servir como base sobre a qual atuará a alíquota, caso a descrição da hipótese se concretize.

O legislador possui, como registrado, ampla liberdade, podendo escolher “...todo e qualquer padrão mensurável ínsito ao núcleo da incidência”. Na maioria das vezes, entretanto, essa grandeza será representada por uma quantia em dinheiro. Há casos, contudo, em que grandezas outras que não um montante em dinheiro serão eleitas como base de cálculo. Nesses casos, a alíquota será expressa num valor em dinheiro, por exemplo, R\$ 1,00 (um real) por litro.⁴¹⁷

⁴¹⁵ *Idem.*

⁴¹⁶ P. B. CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 361-366; M. A. M. DERZI, **Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**, p. 252 *et seq.*; A. F. BARRETO, **Base...**, *op. cit.*, p. 116.

⁴¹⁷ Diz o PAULO DE BARROS CARVALHO: “Quando se fala em anunciar a grandeza efetiva do acontecimento, significa a captação de aspectos inerentes à conduta ou ao objeto da conduta que se aloja no miolo da conjuntura do mundo físico. E o legislador o faz apanhando as manifestações exteriores que pode observar e que, a seu juízo, servem de índices avaliativos: o valor da operação, o valor venal, o valor de pauta, o valor de mercado, o valor presumido, o valor arbitrado, o peso, a largura, a altura, a profundidade, a testada, a área, o volume, o perímetro, o

A função objetiva – compor a específica determinação da dívida – diz respeito à apuração do valor do objeto da prestação que, por sua vez, é objeto da relação jurídica tributária. É através da conjugação da base de cálculo com a alíquota que se determina o valor exato da dívida tributária a cargo do sujeito passivo.

Por fim, a função comparativa, na qual a base de cálculo serve para confirmar, infirmar ou afirmar o critério material da hipótese de incidência tributária, pensa-se ser a mais importante dentre as funções que desempenha a base de cálculo.

E isso por um motivo de certa forma simples. O legislador não possui formação jurídica. Provém das diversas camadas sociais. Não se pode dele esperar, portanto, qualquer precisão na elaboração das leis.

Não é raro, por essa razão, o legislador desenhar uma hipótese de incidência tributária e eleger como base de cálculo uma grandeza que nada tenha que ver com o fato abstratamente descrito. Circunstância essa que desnatura o tributo, na abalizada opinião de GERALDO ATALIBA.⁴¹⁸

Em razão disso, ALFREDO AUGUSTO BECKER sustentava que era preciso encontrar uma fórmula que afastasse o subjetivismo – relativo à atribuição de maior importância a esse ou aquele elemento da norma jurídica – existente nas classificações dos tributos. Em sua opinião, a base de cálculo, ou base impositiva, era o “...*verdadeiro critério de classificação jurídica dos tributos*”.⁴¹⁹

Inegável a contribuição de ALFREDO AUGUSTO BECKER, ao lançar luz sobre o relevante papel da base de cálculo na identificação da natureza jurídica dos tributos. Entretanto, a base de cálculo não desempenha sozinha essa função. No direito brasileiro, a identificação da natureza jurídica do tributo é alcançada pelo cotejo da base de cálculo com a hipótese de incidência tributária.

Essa a conclusão que alcançamos da leitura do artigo 145, § 2º, e do artigo 154, I, ambos da Constituição Federal de 1988.

número de cilindradas do motor, o número de cavalos-vapor, a capacidade de voo, o calado...” - **Curso...**, *op. cit.*, p. 361-362.

⁴¹⁸ **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 111.

⁴¹⁹ **Teoria...**, *op. cit.*, p. 389-402.

O artigo 145, § 2º, prescreve que “As *taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos*”. Eis aí o primeiro elemento necessário para se distinguir os tributos entre si: a base de cálculo.

O artigo 154, I, por sua vez, estabelece que “A *União poderá instituir: I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e **não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição***” (destacamos). Aqui percebemos que a hipótese de incidência, equivocadamente chamada de “fato gerador” e, novamente, a base de cálculo, são os elementos que permitem a distinção entre as diversas espécies tributárias, identificando suas naturezas jurídicas.

Partindo de uma interpretação meramente literal do artigo 154, I, da Constituição Federal de 1988, poderia alguém questionar a necessidade da conjugação da base de cálculo e da hipótese de incidência para a individualização dos tributos. De fato, mergulhando na gramática portuguesa, numa primeira leitura, concluiremos que este “ou” é uma conjunção. Tem por escopo relacionar duas orações ou dos termos integrantes da mesma oração (CELSO CUNHA e LINDLEY CINTRA) num mesmo enunciado (EVANILDO BECHARA). Mas essa conjunção é da espécie coordenativa alternativa, que geralmente conduz à idéia de que, em se cumprindo um dos fatos, o outro não ocorrerá.⁴²⁰

Com a interpretação literal, então, teríamos que, para se identificar a natureza jurídica dos tributos, seria suficiente “ou” a hipótese de incidência “ou” a base de cálculo. Uma ou outra, e não as duas.

Interessante percorrermos o caminho sugerido por JOSÉ ROBERTO VIEIRA. Imprescindível, neste momento, mergulharmos no campo da lógica, para analisarmos o “ou” presente no inciso I do artigo 154 da Constituição Federal.⁴²¹

Ensinam DELIA TERESA ECHAVE, MARÍA EUGENIA URQUIJO e RICARDO GUIBOURG que o “ou” da linguagem natural é ambíguo. Podemos entendê-lo tanto como “...*uma coisa ou outra, mas não ambas...*”, e também como “...*uma coisa, a outra, ou ambas simultaneamente...*”. A primeira é a chamada disjunção excludente, o chamado “ou” forte, e a segunda é a disjunção includente,

⁴²⁰ C. CUNHA e L. CINTRA, *Nova...*, op. cit., p. 593; E. BECHARA, *Moderna...*, op. cit., p. 319.

⁴²¹ *A regra-matriz...*, op. cit., p. 67.

do chamado “ou” fraco; que, na língua portuguesa, é representado, por “e/ou” como menciona CEZAR MORTARI⁴²².

Necessário ressaltarmos, como o faz IRVING COPI, que, no latim, não há essa ambigüidade. Segundo ele, “*A palavra latina vel expressa a disjunção débil ou inclusiva, ao passo que a palavra latina aut corresponde à palavra ‘ou’ em seu sentido forte ou exclusivo*”.⁴²³

O “ou” presente no inciso I do artigo 154 da Constituição Federal é o “*vel*” latino, ou seja, o “ou” débil, fraco ou includente.

Percebemos, portanto, que esse “ou”, muito longe de exercer a função de conjunção coordenativa alternativa, exerce a função de **conjunção coordenativa aditiva**. O que permite afirmarmos que, para a identificação da natureza jurídica dos tributos, é necessário considerarmos tanto a hipótese de incidência como também a base de cálculo.

E é em razão disso que, em um distante plano ideal, não há lugar para tributos fixos. Mas sobre isso, adiante cuidaremos.

Concluimos que a base de cálculo tem a função de infirmar o critério material estabelecido pelo legislador, pois, em caso de incompatibilidade entre a hipótese de incidência e a base de cálculo, é esta última que prevalecerá, estabelecendo os reais contornos da hipótese.⁴²⁴

Por fim, a quarta e última função da base de cálculo é a de possibilitar a identificação da capacidade contributiva. Com efeito, é pela análise da base de cálculo que se identificarão os reais contornos do montante tributável, e é por meio

⁴²² LOURIVAL VILANOVA, **As estruturas...**, *op. cit.*, p. 115-116. Vide os exemplos utilizados por ECHAVE, URQUIJO e GUIBOURG para o esclarecimento da questão: “Supongamos que en el menú fijo de un restaurante leemos, al final de la lista de platos: ‘postre o fruta’. Entenderemos que la elección de uno excluye la de la otra: podemos elegir postre o podemos elegir fruta, pero no ambas cosas. Imaginemos ahora que una librería hace una oferta ‘sólo para escribanos o abogados’. Comprenderemos fácilmente que quienes tengan uno de esos títulos gozarán de la oferta; pero también consideraremos incluidos entre sus beneficiarios a los profesionales que reúnan las dos condiciones, y nos parecería absurdo que se negara el derecho de adquirir los libros en oferta a quién haya obtenido ambos títulos” - **Lógica...**, *op. cit.*, p. 53-56; C. MORTARI, **Introdução à lógica**, p. 134.

⁴²³ **Introdução...**, *op. cit.*, p. 229.

⁴²⁴ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 365. Na mesma esteira parece ser o pensamento de GERALDO ATALIBA quando afirma que “...tão importante, central e decisiva é a base impositiva que se pode dizer que – conforme o legislador escolha uma ou outra – poderemos reconhecer configurada esta ou aquela espécie e subespécie tributária” - **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 113.

dela que se estabelecerá se determinado sujeito passivo possui ou não capacidade contributiva.

2.7.3.3.2.3 A base de cálculo e a sua inexistência nos chamados tributos fixos

Nos chamados **tributos fixos**, a lei encarregar-se-ia de estabelecer previamente o valor monetário a ser recolhido pelo sujeito passivo da obrigação tributária, quando ocorrido o fato abstratamente descrito na hipótese de incidência tributária. Esse é seu traço diferenciador em relação aos tributos variáveis, no precioso escólio de AIRES FERNANDINO BARRETO.⁴²⁵

Que quer isso dizer? A resposta é a de, que nos tributos fixos, não há base de cálculo.

E é por esse motivo que assiste razão àqueles que, como PAULO DE BARROS CARVALHO, rechaçam a possibilidade de sua existência no ordenamento jurídico brasileiro.⁴²⁶

Não possuindo base de cálculo, os tributos fixos ferem a Constituição quando ela estabelece que os traços distintivos dos tributos são a hipótese de incidência e a base de cálculo. Mas não só. Tributos sem base de cálculo maculam os Princípios da Igualdade e da Capacidade Contributiva.⁴²⁷

Lamentavelmente, como veremos por ocasião da análise das determinações objetivas do IPI, a legislação prevê hipóteses de tributação fixa.

⁴²⁵ **Base...**, *op. cit.*, p. 39.

⁴²⁶ “Curvados diante da conformação rígida do nosso sistema constitucional, pensamos que descabem alusões aos denominados *tributos fixos*, sobretudo porque a Constituição brasileira elegeu a hipótese normativa e a base de cálculo como o binômio diferenciador dos tributos...” - **Curso...**, *op. cit.*, p. 358.

⁴²⁷ **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 115. Quanto à isonomia, vide, MARÇAL JUSTEN FILHO, **O Imposto...**, *op. cit.*, p. 165-170. Quanto à capacidade contributiva, vide, AIRES FERNANDINO BARRETO, **Base...**, *op. cit.*, p. 134-135.

2.7.3.3.2.4 Base de cálculo e base calculada

Da mesma forma como há as dualidades hipótese de incidência – fato jurídico tributário, conseqüente normativo – relação jurídica tributária, também há lugar para se cogitar de uma dualidade **base de cálculo in abstrato – base de cálculo in concreto**, ou, ainda, **base de cálculo e base calculada**.

Aquela, prevista abstratamente na norma, e esta, identificável na concretização do fato jurídico tributário; sendo, na feliz expressão de AIRES FERNANDINO BARRETO, “...o resultado expresso em moeda da aplicação do critério abstrato (designado base de cálculo) a um caso concreto”.⁴²⁸

A respeito dessa dicotomia, PAULO DE BARROS CARVALHO menciona, apoiado nos ensinamentos de JUAN RAMALLO MASSANET, para designar a primeira, **base de cálculo normativa**, e a segunda, **base de cálculo fáctica**.⁴²⁹

Grosso modo, a diferença é apenas terminológica.

2.7.3.3.3 A alíquota

Não é corrente vermos estudos que tratem especificamente do tema *alíquota*.

O vocábulo alíquota geralmente é associado com a idéia de fração ou percentual.

Define-a, GERALDO ATALIBA, após afirmar que a alíquota é “...um termo do mandamento da norma tributária...”, dizendo que sua designação “...sugere a idéia que esteve sempre na raiz do conceito assim expresso: é a quota (fração), ou parte da grandeza contida no fato impositivo que o estado se atribui (editando a lei tributária)”.⁴³⁰

⁴²⁸ **Base...**, *op. cit.*, p. 127.

⁴²⁹ Essa também é a opinião de PAULO DE BARROS CARVALHO: “A base de cálculo nunca vem determinada no plano normativo. Lá teremos só uma referência abstrata [...]. É com a norma individual do ato administrativo de lançamento que o agente público, aplicando a lei ao caso concreto, individualiza o valor, chegando a uma quantia líquida e certa – a base de cálculo fáctica” - **Curso...**, *op. cit.*, p. 366-367.

⁴³⁰ **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 114.

Entretanto, nem sempre a alíquota será parte ou fração de algo. Precisam ser as lições de AIRES FERNANDINO BARRETO, para o qual a alíquota “...*não é fatia, mas critério para sua obtenção*”, ou seja, é a alíquota ferramenta que permite a identificação do valor devido a título de tributos. E explica que não se pode conceber a alíquota como fração da base de cálculo, pois há casos em que a base de cálculo será uma medida física, de comprimento, largura, massa etc.⁴³¹

Nesses casos, se a alíquota for considerada como fração ou parte da base de cálculo não haveria lugar para entrega de dinheiro, mas sim para a entrega de um percentual do comprimento, da largura ou da massa, o que, como se sabe, não ocorre. Assiste, portanto, razão a JOSÉ ROBERTO VIEIRA, que a vê como o “...*fator aritmético de quantificação*...”.⁴³²

Lembremos que, nos casos em que a base de cálculo não for expressa em um valor em dinheiro, a alíquota certamente o será, na medida em que o “quantum” objeto da prestação, objeto, por sua vez, da relação jurídica tributária, sempre será um valor em dinheiro.

A alíquota pode ser expressa nas seguintes formas: i) valor fixo ou variável, em função da base de cálculo; e ii) em forma de percentual, o qual poderá ser invariável, proporcional progressivo ou proporcional regressivo.

Será ela uma proporção invariável quando, modificando-se a base de cálculo, reste inalterada a alíquota. Será proporcional progressiva nos casos em que, elevando-se a base de cálculo, majora-se também a alíquota. Por fim, será proporcional regressiva nos casos em que a alíquota diminua à medida que a base de cálculo aumente.⁴³³

Assim, nos casos em que a alíquota for um valor em dinheiro, “...*o nome alíquota briga com a sua etimologia*”, como quer PAULO DE BARROS CARVALHO.⁴³⁴

⁴³¹ **Base...**, *op. cit.*, p. 127

⁴³² **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 68.

⁴³³ AIRES FERNANDINO BARRETO, **Base...**, *op. cit.*, p. 128-130.

⁴³⁴ **Curso...**, *op. cit.*, p. 372.

2.7.3.3.4 O momento e o local do pagamento do tributo

A problemática do prazo para o pagamento do tributo e do local no qual ele deve ser realizado não é tema de aprofundados estudos, nos demais países, pois, neles, o processo inflacionário é irrelevante ou até mesmo inexistente.

No Brasil, entretanto, o processo inflacionário, mesmo que atualmente de forma não tão agressiva, corrói o poder aquisitivo da moeda, o que faz com que o prazo para pagamento do tributo e o local de seu recolhimento influenciem no valor final a ser desembolsado pelo contribuinte. Em razão disso é que ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA é firme ao asseverar que “...as reduções e as alterações das formas de pagamento dos tributos implicam aumento da carga tributária”.⁴³⁵

Independente do processo inflacionário, como visto por ocasião da análise do posicionamento de SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO e de MARÇAL JUSTEN FILHO, a identificação dessas determinações é importante para se apreender os reais contornos da relação jurídica tributária.

Entendimento esse compartilhado por MARCELO CARON BAPTISTA:

Não há como negar que o prazo e o local do pagamento assumem especial importância na seara das relações obrigacionais em geral [...] A prestação, objeto da relação jurídica, somente se considera realizada se respeitadas as condições de seu adimplemento.⁴³⁶

No mesmo sentido é o entendimento de GERALDO ATALIBA e JOSÉ ARTUR DE LIMA GONÇALVES:

O prazo de recolhimento do **quantum** objeto da obrigação tributária integra o aspecto ou critério quantitativo da respectiva hipótese de incidência, possuindo a virtude de alterar-lhe a capacidade de afetar, mais ou menos gravosamente, a esfera patrimonial do cidadão.⁴³⁷

Com relação ao local de pagamento, o Código Tributário Nacional prescreve, em seu artigo 159: “Quando a legislação tributária não dispuser a respeito, o pagamento é efetuado na repartição competente do domicílio do sujeito passivo”.

⁴³⁵ Curso..., op. cit., p. 267.

⁴³⁶ ISS..., op. cit., p. 168.

⁴³⁷ Carga..., op. cit., p. 25.

Percebemos que, pela cláusula excepcionadora, a legislação específica de cada tributo poderá estabelecer o local para o pagamento do tributo.

No concernente ao prazo para pagamento, prevê o Código Tributário Nacional, em seu artigo 160: *“Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre 30 (trinta) dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento”*.

À semelhança do que ocorre com a determinação do local para pagamento, o prazo para recolhimento também poderá ser estabelecido pela legislação específica de cada tributo.

Aproveitamos o momento para firmar a premissa de que o prazo e o local do recolhimento do tributo **não fazem parte da regra-matriz de incidência tributária**. Suas prescrições não dizem respeito à incidência, mas a momento que lhe é posterior; dizem respeito ao momento do recolhimento.

Entretanto, consideramos importante ressaltar que, da mesma forma como ocorre com a eleição do critério temporal, o estabelecimento do momento do pagamento encontra limitação. É ela a ocorrência do fato jurídico tributário. Antes de sua ocorrência, não há que se falar em recolhimento do tributo, pela razão já exposta por ocasião do exame do critério temporal. Não havendo a ocorrência do fato, não haverá incidência normativa, e, em consequência disso, a relação jurídica tributária não será instaurada.

De qualquer forma, impressionou-nos o fato de que jurista de tomo, merecedor da nossa mais profunda admiração acadêmica, tenha se manifestado no sentido de aceitar, em determinados casos, essa possibilidade.⁴³⁸

⁴³⁸ “O segundo desdobramento é o da possibilidade de a lei impor a obrigação de pagar prestação pecuniária antes mesmo da ocorrência do fato impositivo. Essa questão permitiria profundas incursões, que não cabem nesse trabalho. Diríamos, apenas, que reputamos cabível essa solução, vinculada às hipóteses onde há inequívoca proximidade da ocorrência da prestação do serviço. O contribuinte, então, saldará antecipadamente seu débito tributário: ou seja, antes mesmo de ocorrer o fato impositivo. E, se o fato impositivo inoocorrer, terá direito à repetição do indébito, eis que o fundamento jurídico do desembolso é a ocorrência efetiva do fato impositivo...” - MARÇAL JUSTEN FILHO, *O Imposto...*, op. cit., p. 175.

CAPÍTULO 3

OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICÁVEIS AO IPI

3.1 Os princípios

A Constituição Federal de 1988 é, nos termos postos por JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, um sistema normativo aberto de regras e princípios.⁴³⁹

Essa abertura, entretanto, diz respeito aos planos semântico e pragmático. Sintaticamente, a Constituição é fechada.

RONALD DWORKIN, além dessas duas espécies normativas, alude também às **políticas**, que são “...aquele tipo de padrão que estabelece um objetivo a ser alcançado, em geral uma melhoria em algum aspecto econômico, político ou social da comunidade...”. É bem verdade que a distinção entre estas e os **princípios**, que são, em seu entender, padrões, cuja observância decorre de uma exigência de justiça ou da moral, pode ruir se se interpretarem os princípios como a manifestação de um desígnio social ou, ainda, se se tomar uma política como algo que expresse um princípio.⁴⁴⁰

É importante mencionarmos, com GUSTAVO ZAGREBELSKI, que é extremamente relevante a distinção entre regras e princípios; espécies do gênero norma, como ressalta ROBERT ALEXY.⁴⁴¹

⁴³⁹ Esclarece a afirmação dizendo “...é um *sistema jurídico* porque é um sistema dinâmico de normas; [...] é *sistema aberto* porque tem uma *estrutura dialógica* [...] traduzida na disponibilidade e «capacidade de aprendizagem» das normas constitucionais para captarem a mudança da realidade e estarem abertas às concepções cambiantes da «verdade» e da «justiça» [...] é um *sistema normativo*, porque a estruturação das expectativas referentes a valores, programas, funções e pessoas, é feita através de *normas* [...] é um *sistema de regras e de princípios*, pois as normas do sistema tanto podem revelar-se sob a forma de *princípios* como sob a forma de *regras*” - **Direito...**, *op. cit.*, p. 1159.

⁴⁴⁰ **Levando os direitos a sério**, p. 36.

⁴⁴¹ “...La literatura sobre el modo de entender la diferencia entre los principios y las reglas jurídicas es extensísima y constituye por si misma una demostración elocuente no sólo del carácter problemático, sino también de la relevancia de esta distinción...” - G. ZAGREBELSKY, **El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia**, p. 109; R. ALEXY, **Teoría de los derechos fundamentales**, p.65.

Sobre essa distinção, há três diferentes teses: i) aquela que sugere uma distinção forte; ii) aquela que sugere uma distinção débil ou fraca; e iii) a que nega a possibilidade de distinção.⁴⁴²

As teorias que sustentam uma diferenciação débil ou fraca entre princípios e regras vêm a dessemelhança como sendo tão-somente de grau, seja ele de abstração ou de generalidade.⁴⁴³

Para essa corrente os princípios são normas destinadas a um indeterminado número de situações (abstração) e de pessoas (generalidade).⁴⁴⁴

As teorias que rejeitam qualquer distinção atribuem aos princípios e às regras as mesmas qualidades lógico-deônticas. Sendo assim, ou são eles absolutamente iguais, ou a diferença é mínima a tal ponto que os distinguir se mostra irrealizável.⁴⁴⁵

⁴⁴² ROBERT ALEXY, *Teoría...*, *op. cit.*, p. 66.

⁴⁴³ “...La segunda tesis es sostenida por quien considera que las normas pueden dividirse de una manera relevante en la clase de las reglas y la de los principios pero, señala que esta distinción es sólo *de grado*” - ROBERT ALEXY, *Teoría...*, *op. cit.*, p. 67. VIRGÍLIO AFONSO DA SILVA, **A constitucionalização do direito: os direitos fundamentais nas relações entre particulares**, p. 31; HUMBERTO BERGMANN ÁVILA, *Princípios e regras e a segurança jurídica*. In: EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI (Coord.). **Segurança jurídica na tributação e estado de direito**, p. 252.

⁴⁴⁴ “...A primeira corrente sustenta que os princípios são normas portadoras de elevado grau de abstração (dirigem-se a um indeterminado número de situações) e generalidade (dirigem-se a um número indeterminado de pessoas) e, por isso, exigem uma aplicação influenciada por um elevado grau de subjetividade do aplicador, contrariamente às regras, que denotam pouco ou nenhum grau de abstração (destinam-se a um número (quase) determinado de situações) e generalidade (dirigem-se a um número (quase) determinado de pessoas) e, por isso, demandam uma aplicação com pouca ou nenhuma influência de subjetividade do intérprete. Essa é a teoria clássica do Direito Público, inicialmente difundida pelos estudos de Direito Administrativo e, depois, transplantada para os trabalhos de Direito Constitucional. É dessa concepção que vem a afirmação de que os princípios são os alicerces, as vigas mestras ou os valores do ordenamento jurídico, sobre o qual irradiam os seus efeitos. Dela também decorrem as assertivas no sentido de que os princípios, em contraposição às regras, veiculam valores. O fundamento dessa distinção, dependendo da radicalidade com que seja defendido, está no grau de indeterminação das espécies normativas: os princípios, porque fluidos, permitem maior mobilidade valorativa, ao passo que as regras, porque pretensamente determinadas, eliminam ou diminuem sensivelmente a liberdade apreciativa do aplicador. Trata-se, como se pode ver, de uma distinção fraca: os princípios e as regras têm as mesmas propriedades, embora em graus diferentes – enquanto os princípios são mais indeterminados, as regras são menos...” - HUMBERTO BERGMANN ÁVILA, *Princípios e regras...*, *op. cit.*, p. 252-253.

⁴⁴⁵ VIRGÍLIO AFONSO DA SILVA, **A constitucionalização...**, *op. cit.*, p. 31. No mesmo sentido são as explicações de ROBERT ALEXY: “...todo intento de dividir las normas en dos clases, la de las reglas y la de los principios, es vano debido a la pluralidad existente en la realidad. Esto quedaría demostrado, si se tiene en cuenta que, por ejemplo, los criterios antes mencionados, algunos de los cuales sólo permiten diferenciaciones de grado, son combinables entre sí de la manera que se desee. De esta manera, no habría ninguna dificultad en imaginar una norma que tuviera alto grado de generalidad pero no fuera inmediatamente aplicable, que no hubiera sido establecida expresamente, que llevara en la frente su contenido valorativo, que tuviera una estrecha relación con la idea del derecho, que tuviera gran importancia para el ordenamiento jurídico y que se

A corrente da distinção forte, inaugurada por RONALD DWORKIN e desenvolvida por ROBERT ALEXY, defende, na visão de VIRGÍLIO AFONSO DA SILVA, “...que princípios e regras são normas que têm estruturas lógicas diversas...”, razão pela qual não se poderia falar em “...mera distinção gradual – de generalidade ou abstração – entre ambos os tipos de normas”.⁴⁴⁶

Ressaltam HUMBERTO ÁVILA e MARTIN BOROWSKI que, para essa corrente doutrinária, os princípios aplicam-se mediante ponderação, enquanto as regras o fazem mediante subsunção, estabelecendo desde logo o comportamento permitido, proibido ou obrigatório.⁴⁴⁷

De fato, diz RONALD DWORKIN que as regras são aplicáveis à moda do tudo-ou-nada. Ocorrendo a situação descrita na hipótese de incidência da norma, ou seja, subsumindo-se o conceito do fato ao conceito da norma, se for ela (norma) válida, será aplicável. Do contrário – se inválida – não será aplicável. Os princípios, por sua vez, não pretendem estabelecer limites fechados que conduzam à imperatividade de sua aplicação. Além disso, sustenta que os princípios possuem uma dimensão de peso ou importância que as regras não têm. E, em caso de conflito entre duas regras, uma delas não poderá ser válida, enquanto nos casos de conflito entre princípios, há espaço para a escolha daquele que tem maior peso.⁴⁴⁸

A partir da doutrina de RONALD DWORKIN, ROBERT ALEXY desenvolveu sua teoria acerca do tema. Como mencionado, integra a terceira corrente, a dos que vêem entre regras e princípios uma distinção forte. Enxerga, entre eles, além de uma diferença de grau, também uma que diz respeito às suas qualidades.⁴⁴⁹

Segundo VIRGÍLIO AFONSO DA SILVA, a visão dos princípios como **mandamentos de otimização**, entendidos em sentido lato, encampando os três

aplicara como fundamento de ciertas reglas y como criterio para la evaluación de argumentos jurídicos. A ello se agregaría el hecho de que aquellos que estos criterios, tomados en si mismos, separan, es, a su vez, un tipo muy heterogéneo. Por ello, habría que dirigir la atención a los numerosos elementos comunes y diferencias, similitudes y disimilitudes, que se encuentran dentro de la clase de las normas, algo que podría ser comprendido mejor con el concepto wittgensteiniano de *parecido de familia* que con la división en dos clases” - ROBERT ALEXY, *Teoría...*, *op. cit.*, p. 67.

⁴⁴⁶ **A constitucionalização...**, *op. cit.*, p. 31.

⁴⁴⁷ H. B. ÁVILA, *Princípios e regras...*, *op. cit.*, p. 254. M. BOROWSKI, **La estructura de los derechos fundamentales**, p. 49.

⁴⁴⁸ **Levando...**, *op. cit.*, p. 39-43.

⁴⁴⁹ **Teoría...**, *op. cit.*, p. 67.

modais deônticos – permissões, obrigações e proibições –, foi uma das maiores contribuições de ROBERT ALEXY à distinção entre regras e princípios.⁴⁵⁰

Para ROBERT ALEXY:

...El punto decisivo para la distinción entre reglas y principios es que los *principios* son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas e reales existentes. Por lo tanto, los principios son *mandatos de optimización*, que se caracterizan porque pueden cumplirse en diferente grado y que la medida debida de su cumplimiento no sólo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas.⁴⁵¹

Em sua visão, à semelhança da de RONALD DWORKIN, às regras aplica-se o “tudo-ou-nada”. As regras, ou podem ser cumpridas ou não. Não há meio termo, na medida em que “...se uma regra é válida, então deve fazer-se exatamente o que ela exige, nem mais nem menos”.⁴⁵²

A regra, segundo ROBERT ALEXY, “...contiene determinaciones en el ámbito de lo fáctica y jurídicamente posible...”, o que o conduz à conclusão de que “...entre reglas y principios existe no sólo una diferencia gradual sino cualitativa”.⁴⁵³

As distinções ficam ainda mais claras quando da análise das formas de resolução dos casos de conflitos entre regras e dos casos de colisões entre princípios.⁴⁵⁴

Para solucionar um caso de conflito entre regras, primeiramente, deve-se tentar criar uma cláusula de exceção que elimine o conflito. Caso a introdução da cláusula de exceção não alcance seu objetivo, de eliminação da contradição entre as regras, a invalidade de uma das regras deve ser reconhecida e deve ela ser expulsa do ordenamento.⁴⁵⁵

⁴⁵⁰ **A constitucionalização...**, *op. cit.*, p. 32.

⁴⁵¹ **Teoría...**, *op. cit.*, p. 67.

⁴⁵² *Ibidem*, p. 68.

⁴⁵³ *Ibidem*, p. 67-68.

⁴⁵⁴ “...la distinción entre reglas y principios se muestra de la manera más clara en las colisiones de principios y en los conflictos de reglas. Es común a las colisiones de principios y a los conflictos de reglas que dos normas, aplicadas independientemente, conducen a resultados incompatibles, es decir, a dos juicios de deber ser jurídico contradictorios. Se diferencian en la forma en que se soluciona el conflicto” - *Ibidem*, p. 69.

⁴⁵⁵ Para o aprofundamento da concepção de validade da norma como sua relação de pertinencialidade a um determinado sistema, fundamentais são as lições de PAULO DE BARROS CARVALHO: “...E ser norma válida quer significar que mantém relação de

Nas palavras de ROBERT ALEXY, “...una norma es válida jurídicamente o no lo es”. Inadmissível permitir-se que dois juízos de dever-ser, contraditórios entre si, sejam ambos considerados válidos. Chama a atenção que, fixadas as bases de que uma das regras deve ser declarada inválida, cumpre examinar qual delas o deve ser. Para solucionar a questão, são aplicáveis os critérios para solução de antinomias: **lex posterior derogat legi priori** ou **lex specialis derogat legi generali**. Além desses, diz, poderia o aplicador resolver o conflito em favor da regra mais importante.⁴⁵⁶

A solução de eventual colisão de princípios, por sua vez, é encontrada de forma diversa. Não há que se falar, diante de um conflito entre princípios, em declaração de invalidade de um deles. Um dos princípios cederá ante outro, que, diante das circunstâncias do caso concreto, tenha maior peso e, por isso, prevaleça. Modificadas as circunstâncias, a prevalência entre os princípios pode até mesmo se inverter.⁴⁵⁷

HUMBERTO ÁVILA bem sintetiza a diferença entre princípios e regras que advém dessa corrente, quanto ao modo de aplicação e quanto ao modo de solução de antinomias que entre eles eventualmente surjam.⁴⁵⁸

pertinencialidade com o sistema ‘S’, ou que nele foi posta por órgão legitimado a produzi-la, mediante procedimento estabelecido para este fim. A validade não é, portanto, atributo que qualifica a norma jurídica, tendo *status* de relação: é o vínculo que se estabelece entre a proposição normativa e o sistema de direito posto, de tal sorte que ao dizermos que u’a norma ‘N’ é válida, estaremos expressando que ela pertence ao sistema ‘S’” - **Curso...**, *op. cit.*, p. 81-82; **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 54-57; e **Direito tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 403-404.

⁴⁵⁶ **Teoría...**, *op. cit.*, p. 69-70.

⁴⁵⁷ *Ibidem*, p. 71. HUMBERTO BERGMANN ÁVILA, em texto publicado em coletânea, em homenagem ao Professor JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, vale-se do seguinte exemplo: “...o princípio da igualdade, porém, como princípio que é, pode ser objeto de restrição nos casos em que a tributação tiver por finalidade a realização de um fim diverso do tratamento igualitário. Embora permitida, essa restrição obedece a pressupostos e a limites: se justificada, fundamentada e comprovada, poderá ser feita, desde que, ademais de razoável, seja proporcional e não-excessiva relativamente aos princípios constitucionais” - HUMBERTO BERGMANN ÁVILA, O princípio da isonomia em matéria tributária, In: HELENO TAVEIRA TÔRRES (Coord.). **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges**. p. 734.

⁴⁵⁸ “...A diferença quanto ao modo de aplicação é a seguinte: enquanto as regras estabelecem mandamentos definitivos e são aplicadas mediante subsunção, já que o aplicador deverá confrontar o conceito do fato com o conceito constante da hipótese normativa e, havendo encaixe, aplicar a consequência, os princípios estabelecem deveres provisórios e são aplicados mediante ponderação, na medida em que o aplicador deverá atribuir uma dimensão de peso aos princípios diante do caso concreto. A diferença quanto ao modo de solução de antinomias é a que segue: enquanto o conflito entre regras ocorre no plano abstrato, é necessário e implica na declaração de invalidade de uma delas caso não seja aberta uma exceção, o conflito entre princípios ocorre apenas no plano concreto, é contingente e não implica na declaração de

CRISTINA QUEIROZ chama a atenção para o fato de ser o juízo a respeito do peso dos princípios um procedimento de ponderação.⁴⁵⁹

Esse procedimento de ponderação consiste em uma ponderação dos interesses colidentes que nada mais é do que estabelecer qual dos dois princípios – que, em abstrato, pertencem à mesma categoria – possui, no caso concreto, maior peso. Não há que se falar, diante de colisão entre princípios, ao contrário do que ocorre com as regras, em criação de cláusula de exceção em um dos princípios, de forma que “...em todos os casos futuros este princípio tenha que ser considerado como uma regra satisfeita ou não”; ou, ainda, em declaração de invalidade de um ou de ambos, expulsando-os do ordenamento jurídico. A solução consiste, segundo ROBERT ALEXY, em, diante das circunstâncias do caso concreto, estabelecer-se entre os princípios uma **relação de precedência condicionada**, que nada mais é do que indicar as **condições** nas quais um princípio deve prevalecer sobre o outro.⁴⁶⁰

É isso que leva ROBERT ALEXY a apontar outra diferença entre princípios e regras. É a que se refere aos seus diferentes caracteres **prima facie**. Nos princípios, não se vê um mandamento definitivo, mas tão-somente provisório. Dependendo das circunstâncias fáticas e jurídicas de determinada situação, um princípio poderá ser desprezado, dando lugar a outro. As regras, por sua vez, na medida em que exigem

invalidade de um deles, mas apenas, no estabelecimento de uma regra de prevalência diante de determinadas circunstâncias verificáveis somente no plano da eficácia das normas. O fundamento dessa distinção está na estrutura normativa: os princípios, porque instituem mandamentos superáveis no confronto com outros princípios, permitem o sopesamento, ao passo que as regras, porque estabelecem deveres pretensamente definitivos, eliminam ou diminuem sensivelmente a liberdade apreciativa do aplicador. Trata-se, como se pode ver, de uma distinção forte: os princípios e as regras não têm as mesmas propriedades, mas qualidades diferentes: enquanto as regras instituem deveres definitivos (deveres que não podem ser superados por razões contrárias) e são aplicadas por meio da subsunção (exame de correspondência entre o conceito normativo e o conceito do material fático), os princípios estabelecem deveres provisórios (deveres que podem ser superados por razões contrárias) e são aplicados mediante ponderação (sopesamento concreto entre razões colidentes com a atribuição de peso maior a uma delas); enquanto o conflito entre regras é abstrato (abstratamente concebível já no plano abstrato), necessário (é inevitável caso não seja aberta uma exceção) e situado no plano da validade (o conflito resolve-se com a decretação de invalidade de uma das normas regras envolvidas), a antinomia entre princípios é concreta (só ocorre diante de determinadas circunstâncias concretas), contingente (pode ou não ocorrer) e situada no plano da eficácia (ambos os princípios mantêm a validade após o conflito)” - Princípios e regras e a segurança jurídica, p. 254-256. Ver, no mesmo sentido, WILLIS SANTIAGO GUERRA FILHO, **Teoria processual da constituição**, p. 128-131.

⁴⁵⁹ **Direitos fundamentais: teoria geral**, p. 133.

⁴⁶⁰ **Teoría...**, *op. cit.*, p. 72-73.

o cumprimento exato do que prescrito em seu mandamento, possuem determinação no âmbito das possibilidades fáticas e jurídicas.

Se, em virtude de impossibilidades jurídicas ou fáticas, a determinação não se concretizar, poderá ela ser declarada inválida. Caso contrário, o que por ela estabelecido será definitivamente válido.⁴⁶¹

Comentando essa distinção, CRISTINA QUEIROZ conclui que a forma de aplicação das regras é a **subsunção**, enquanto a dos princípios é a **ponderação**.⁴⁶²

Além disso, distinguem-se princípios e regras em razão do tipo de fundamento que provêem. As regras – caso não se faça presente alguma cláusula de exceção – são sempre fundamentos definitivos, enquanto os princípios são fundamentos *prima facie*. ROBERT ALEXY filia-se à corrente que considera regras e princípios fundamentos de normas, reconhecendo, entretanto, que, de maneira mediata, fundamentam também ações.⁴⁶³

A classificação que estabelece serem os princípios fundamento tão-somente para regras, e não, de forma imediata, para juízos concretos de dever-ser, é criticada por ROBERT ALEXY, que sustenta a possibilidade de regras fundamentarem outras regras e princípios fundamentarem juízos concretos de dever-ser.

Sempre que um princípio fundamentar um juízo concreto de dever-ser, fundamentará, também, a regra que serve de fundamento para o mesmo juízo concreto de dever-ser.⁴⁶⁴

⁴⁶¹ *Ibidem.*, p. 80.

⁴⁶² **Direitos...**, *op. cit.*, p. 134.

⁴⁶³ **Teoría...**, *op. cit.*, p. 82.

⁴⁶⁴ “...la caracterización de los principios como razones para reglas indica un punto correcto. Refleja el diferente carácter de las reglas y de los principios como razones para juicios concretos de deber ser. Cuando una regla es una razón para un juicio concreto de deber ser que hay que pronunciar, como ocurre cuando ella es válida, es aplicable y no admite ninguna excepción, entonces es una *razón definitiva*. Si este juicio concreto de deber ser tiene como contenido el que a alguien le corresponde un derecho, entonces este derecho es un *derecho definitivo*. Por el contrario, los principios son siempre sólo *razones prima facie*. Tomados en sí mismos, establecen sólo derechos *prima facie*. Así, en el caso Lebach, el canal ZDF tenía sólo un derecho *prima facie* a la emisión del documental. Las decisiones sobre los derechos presuponen la determinación de derechos definitivos. El camino que conduce desde el principio, es decir, desde el derecho *prima facie*, hasta el del derecho definitivo, transcurre por la determinación de una relación de preferencia. Sin embargo, la determinación de una relación de preferencia es, de acuerdo con la ley de la colisión, el establecimiento de una regla. Por ello, puede decirse que siempre que un principio es, en última instancia, una razón básica para un juicio concreto de deber ser, este principio es una razón para una regla que representa una razón definitiva para este juicio concreto de deber ser. Los principios mismos no son nunca razones definitivas” -

Essa é a doutrina que está em voga nos últimos anos.

Entretanto, sabemos, como ressalta EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, que “...expressões como princípio [...] são entidades conceptuais, referem-se a fenômenos abstratos que não têm existência concreta sem o logos constitutivo da linguagem. E assim [...] sujeitam-se a um processo de desgaste de sentido, ao qual LUIZ ALBERTO WARAT denominou de ‘anemia semântica’”.⁴⁶⁵

E, em virtude disso, ensina RICCARDO GUASTINI que “...por essa expressão entendem-se, freqüentemente, coisas muito distintas”.⁴⁶⁶

Convém mencionarmos, ainda, a doutrina de HUMBERTO BERGMANN ÁVILA, acerca dos **postulados normativos**.

Segundo HUMBERTO BERGMANN ÁVILA, os postulados normativos “...são entendidos como condição de possibilidade do conhecimento do fenômeno jurídico”. Dessa forma, quando o princípio é visto como uma idéia normativa geral, ou como princípio explicativo, trata-se, na verdade, de um postulado normativo.⁴⁶⁷

Entretanto, como não é esse o escopo principal da presente dissertação, permitir-nos-emos apenas mencioná-lo.

Adotaremos a concepção que entende a existência de uma **distinção débil entre regras e princípios**. Consideraremos, portanto, como princípio a norma de elevado grau de importância para o subsistema constitucional tributário, que direciona tanto a atuação do legislador quanto a do aplicador e a do intérprete.

ROBERT ALEX, **Teoría...**, *op. cit.*, p. 83-84. Sobre o mesmo tema, interessante citar, também, GUSTAVO ZAGREBELSKY: “... la distinción esencial parece ser la siguiente: las reglas nos proporcionan el criterio de nuestras acciones, nos dicen cómo debemos, no debemos, podemos actuar en determinadas situaciones específicas previstas por las reglas mismas; los principios, directamente, no nos dicen nada a este respecto, pero nos proporcionan criterios para *tomar posición* ante situaciones concretas pero que *a priori* aparecen indeterminadas. Los principios generan actitudes favorables o contrarias, de adhesión y apoyo o de disenso y repulsa hacia todo lo que puede estar implicado en su salvaguarda en cada caso concreto. Puesto que carecen de «supuesto de hecho», a los principios, a diferencia de lo que sucede con las reglas, sólo se les puede dar algún significado operativo haciéndoles «reaccionar» ante algún caso concreto. Su significado no puede determinarse en abstracto, sino sólo en casos concretos, y sólo en los casos concretos se puede entender su alcance” - **El derecho...**, *op. cit.*, p. 110-111.

⁴⁶⁵ **Decadência...**, *op. cit.*, p. 73.

⁴⁶⁶ **Das fontes às normas**, p. 185.

⁴⁶⁷ Repensando o ‘Princípio da supremacia do interesse público sobre o particular’, in **O direito público em tempos de crise: estudos em homenagem a Ruy Ruben Ruschel**, ALEXANDRE PASQUALINI *et alli*, p. 103-104. Para um aprofundamento da noção de postulado normativo, ver, do mesmo autor, **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**.

Seguiremos a concepção clássica de princípio como norma de alto grau de abstração, que irradia seus efeitos por sobre todo o ordenamento, na esteira das brilhantes – como diz JOSÉ ROBERTO VIEIRA – lições de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, que se tornaram, na visão de MARÇAL JUSTEN FILHO, “...uma das mais belas páginas da Ciência do Direito.”⁴⁶⁸

São as palavras de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, às quais aderimos:

...princípio [...] é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.⁴⁶⁹

Estabelecido o que entendemos por princípio, passamos, de imediato, à análise de alguns princípios sobremaneira relevantes para a compreensão do desenho constitucional do IPI.

3.2 Princípio Republicano

Ao lado do Princípio da Federação, que estudaremos adiante, o Republicano é alçado à condição de mais importante por GERALDO ATALIBA e JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES.⁴⁷⁰

Desde 1891, o Princípio Republicano é prescrito pelo artigo 1º da Constituição e integra o rol das cláusulas pétreas. Não é diferente com a Constituição Federal de 1988, cujo artigo 1º prescreve ser o Brasil uma República.

Ao iniciarmos o estudo do Princípio Republicano, é imprescindível termos em mente que é ele “...princípio fundamental e básico, informador de todo o nosso sistema jurídico”, sendo “...instituição central do nosso direito”.⁴⁷¹

⁴⁶⁸ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A regra-matriz...**, op. cit., p. 38; MARÇAL JUSTEN FILHO, **O Imposto...**, op. cit., p. 29.

⁴⁶⁹ **Curso de direito administrativo**, p. 882-883.

⁴⁷⁰ G. ATALIBA. **República e Constituição**, p. 36; J. A. L GONÇALVES, **Isonomia...**, op. cit., p. 18.

⁴⁷¹ GERALDO ATALIBA. **República...**, op. cit., p. 19 e 32.

De acordo com GERALDO ATALIBA a República decorre da própria vontade popular.⁴⁷²

Trata-se de **forma** de governo. Visão essa compartilhada com GERALDO ATALIBA, MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, JOSÉ AFONSO DA SILVA, ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA e JOSÉ ROBERTO VIEIRA.⁴⁷³

Com base nas lições dos mencionados autores, concluímos que caracterizam a República a eletividade ou representatividade, a periodicidade ou transitoriedade e, por fim, a responsabilidade.

Lembremos que, na República, aqueles que a administram – a **res publica** – o fazem em nome do povo, por um determinado período de tempo, de forma responsável.⁴⁷⁴

É inerente à República a idéia de eletividade, enquanto ferramenta de representação. Com efeito, aqueles que gerem a coisa pública o fazem em nome dos seus donos. São seus mandatários, portanto. Representam-nos. E essa representação aperfeiçoa-se por meio do voto, que é o “...*instrumento da representação*” por excelência.⁴⁷⁵

Mas não só. De nada adiantaria prever a representatividade, por meio do voto, se ele não fosse exercido regularmente. Caso não fosse o voto periódico, haveria a perpetuação do gestor da coisa pública no poder. É por isso que a periodicidade, que “...*assegura a fidelidade aos mandatos e possibilita a alternância no poder*”, é elemento fundamental de uma República.⁴⁷⁶

⁴⁷² *Ibidem*, p. 29-30.

⁴⁷³ “...é o regime político em que os exercentes de funções políticas (executivas e legislativas) representam o povo e decidem em seu nome, fazendo-o com responsabilidade, eletivamente e mediante mandatos renováveis periodicamente”. A essas características, soma-se, ainda, a tripartição do exercício do poder - GERALDO ATALIBA. **República...**, *op. cit.*, p. 13 e 37; M. G. FERREIRA FILHO, **Comentários à Constituição brasileira de 1988**, v. I, p. 15.; J. A DA SILVA, **Curso de direito constitucional positivo**, p. 102; R. A. CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 58-76; J. R. VIEIRA, República e democracia: óbvios ululantes e não ululantes, **Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional**, n. 4, p. 87.

⁴⁷⁴ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Princípios constitucionais e estado de direito, **Revista de direito tributário**, n. 54, p. 100; e República..., *op. cit.*, p. 87.

⁴⁷⁵ GERALDO ATALIBA. **República...**, *op. cit.*, p. 13.

⁴⁷⁶ *Idem*.

Por fim, aqueles que são eleitos para conduzir a **res publica** devem fazê-lo com responsabilidade. É o que GERALDO ATALIBA chama de “...*penhor da idoneidade da representação popular*”.⁴⁷⁷

Após o exame das características conformadoras da noção de república, percebemos que o legislador constitucional alçou-a à categoria de cláusula pétrea. Ao prescrever, o artigo 60, § 4º, II, da Constituição Federal de 1988, que sequer será objeto de deliberação a proposta de emenda constitucional tendente a abolir o “*voto direto, secreto, universal e periódico*”, não há dúvida de que blinda a idéia de república contra os ataques da competência reformadora constitucional. O voto direto refere-se à **eletividade**, da qual decorre a representação. A **periodicidade** do voto liga-se diretamente à **transitoriedade** da permanência dos eleitos na função de gestores da coisa pública.

Mas houve breve período em que pairaram dúvidas acerca de se encontrar a República no cerne fixo da Constituição Federal de 1988. Tudo em virtude da prescrição do artigo 2º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias:

No dia 7 de setembro de 1993 o eleitorado definirá através de plebiscito, a forma (república ou monarquia constitucional) e o sistema de governo (parlamentarismo ou presidencialismo) que devem vigorar no País.

Este plebiscito foi antecipado e realizou-se em 21 de abril de 1993. Nele se definiu, o povo brasileiro, pelo regime republicano e pelo sistema presidencialista.

Parece-nos correto afirmar que, entre a promulgação da Constituição de 1988 e a realização do mencionado plebiscito, a República não fez parte do rol das cláusulas intocáveis. Após sua realização, entretanto, não há qualquer dúvida: a República é cláusula pétrea.

Não bastasse a proteção que lhe confere o artigo 60, § 4º, II, da Constituição Federal, a Carta Magna prevê ainda que o desrespeito à forma republicana ensejará a intervenção da União nos Estados ou no Distrito Federal, nos termos do seu artigo 34, VII, “a”, que é ato político consistente, nas precisas lições de JOSÉ AFONSO DA SILVA, na “...*incursão da entidade interventora nos negócios da entidade que a*

⁴⁷⁷ *Idem.*

suporta". Na intervenção, há o afastamento momentâneo da autonomia do Estado que esteja sofrendo a medida excepcional.⁴⁷⁸

Eis um panorama, ainda que breve, do Princípio Republicano.

3.3 Princípio da Federação

O exame do Princípio da Federação mostra-se importante na medida em que, como alerta JOSÉ ROBERTO VIEIRA, colabora com a concretização da República⁴⁷⁹

A menção à Federação vem logo no início do Texto Constitucional. Prescreve, seu artigo 1º, que "*A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos...*".

Esse modelo foi copiado, já em 1891, do sistema constitucional estadunidense. A importância da federação é elevada a ponto de ser cláusula pétrea, integrando o núcleo duro, o cerne imodificável, da Constituição Federal.

Lá está, em seu artigo 60, § 4º, I, que "*Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: ...a forma federativa de Estado*".

O vocábulo **federação** deriva do latim "*foedus, foederis*", que remete à idéia de pacto, união, associação, aliança, como ensinam MICHEL TEMER e JOSÉ ROBERTO VIEIRA.⁴⁸⁰

Mas quais são as características de uma Federação?

De saída devemos estabelecer a premissa de que a Federação diz respeito à **forma de Estado**, que é, segundo JORGE MIRANDA "*...o modo de o Estado dispor seu poder em face de outros poderes de igual natureza (em termos de coordenação e subordinação) e quanto ao povo e ao território (que ficam sujeitos a um ou a mais de um poder político)*".⁴⁸¹

⁴⁷⁸ **Curso de direito constitucional positivo**, p. 482-483.

⁴⁷⁹ Princípios constitucionais..., *op. cit.*, in **Revista de direito tributário**, n. 54, p.103

⁴⁸⁰ M. TEMER, **Elementos**..., *op. cit.*, p. 57; J. R. VIEIRA, Princípios constitucionais..., *op. cit.*, in **Revista de direito tributário**, n. 54, p. 102.

⁴⁸¹ **Teoria do estado e da constituição**, p. 435.

Haverá, portanto, Estados unitários e Estados federados, como ensina JOSÉ AFONSO DA SILVA. Os Estados unitários, na visão de JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, são aqueles nos quais existe uma única organização política e jurídica, que detém com exclusividade a integralidade das competências, e um único centro “soberano”. Nesses Estados, de território indivisível, a relação entre o governo central e os cidadãos é imediata.⁴⁸²

Dessa diferenciação, é possível, intuitivamente, concluirmos que, nos Estados federados, ocorre alguma espécie de descentralização. Mas descentralização de quê? Descentralização meramente administrativa? Não.

Ensina JORGE MIRANDA que será perfeito o federalismo no qual se verificar

...simultaneamente, uma estrutura de sobreposição (cada cidadão sujeito simultaneamente a dois poderes políticos e a dois ordenamentos constitucionais) e uma estrutura de participação (o poder político central como resultante da agregação dos poderes políticos dos Estados federados).⁴⁸³

A descentralização a qual se refere a federação é a descentralização política, alcançada com a repartição constitucional de competências. Refere-se à coexistência de duas ou mais ordens de governo. Essa, aliás é, na visão de PAULO BONAVIDES, a essência da federação.⁴⁸⁴

Além disso, numa Federação, os Estados Federados, ou ainda, as chamadas **vontades parciais** devem participar na formação da **vontade geral**. No Brasil, isso se dá com a adoção do sistema bicameral, em que a vontade geral é formada pelas vontades parciais do povo e dos Estados, representados pelos Deputados e Senadores, respectivamente.

Por fim, aos Estados é outorgada a possibilidade de se autoconstituírem, por meio de suas constituições, as quais conferirão validade aos atos legislativos locais. No Brasil, é sabida a possibilidade de os Estados promulgarem suas Constituições Estaduais, como disposto no artigo 25 da Constituição Federal de 1988.⁴⁸⁵

⁴⁸² J. A. DA SILVA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 98-99; e J. J. GOMES CANOTILHO, **Direito...**, *op. cit.*, p. 359.

⁴⁸³ **Teoria...**, *op. cit.*, p. 129.

⁴⁸⁴ **Teoria do estado**, p. 80.

⁴⁸⁵ “Art. 25. Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição”.

Esses três são, na visão de MICHEL TEMER, os elementos caracterizadores da Federação; ou formadores, como diz JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES.⁴⁸⁶

Mas, além deles, há os requisitos necessários à manutenção da Federação. São eles a rigidez constitucional e a existência de órgão incumbido da realização do controle de constitucionalidade das leis.⁴⁸⁷

A rigidez constitucional é necessária, pois, caso fosse a Carta Magna flexível, o legislador ordinário poderia, alterando-a, fazer sucumbir a Federação, dando lugar a um Estado de forma unitária. Percebemos, portanto, que não só a rigidez constitucional como um todo, mas especificamente a impossibilidade de modificação da constituição, no concernente à Federação, incluindo-a no rol das cláusulas imodificáveis, possibilitam a manutenção da forma federativa do Estado.

Com relação à necessária existência de órgão competente para realizar o controle de constitucionalidade das leis, ela justifica-se por ser a Constituição o diploma que confere fundamento de validade a toda produção legislativa infraconstitucional. Caso não existisse tal controle, leis que enfraquecessem a Federação poderiam, paulatinamente, extingui-la.

Mas as classificações não cessam por aí.

JORGE MIRANDA alude a Estados federais perfeitos e imperfeitos. Os perfeitos, entre os quais o autor não inclui o Brasil, são aqueles que ostentem uma série de princípios diretivos decorrentes da sobreposição de poderes políticos e da prerrogativa de participação dos Estados federados na formação da vontade política total, que, por não ser o objeto central desta dissertação, serão apenas enumerados em nota de rodapé.⁴⁸⁸

⁴⁸⁶ M. TEMER, **Elementos...**, *op. cit.*, p. 63; J. A. L. GONÇALVES, **Isonomia...**, *op. cit.*, p. 19.

⁴⁸⁷ MICHEL TEMER, **Elementos...**, *op. cit.*, p. 63.

⁴⁸⁸ “1.º) Dualidade de soberanias – a de cada um dos Estados federados e a do Estado federal, tendo cada um deles a sua Constituição (e Constituição emanada de um poder constituinte originário, exercido em nome próprio), bem como o correspondente sistema de funções e órgãos (legislativos, governativos, administrativos e jurisdicionais); 2.º) Participação dos Estados federados na formação e na modificação da Constituição federal, seja a título constitutivo, seja a título de veto colectivo, seja por via representativa, seja por referendos parciais; 3.º) Garantia (a nível de Constituição federal) da existência e dos direitos dos Estados federados; 4.º) Intervenção institucionalizada dos Estados federados na formação da vontade política e legislativa federal, através de órgãos federais com adequada representação dos Estados (senados ou conselhos federais, os primeiros com titulares eleitos e os segundos com titulares delegados dos Governos locais); 5.º) Igualdade jurídica dos Estados federados, traduzida em igualdade de direitos dos seus cidadãos, em reconhecimento do valor dos actos jurídicos nele celebrados e em participação por igual (ou em base proporcional) nos órgãos federais ou em alguns deles; 6.º) Limitação das atribuições federais, o que deriva da idéia de agregação dos

É importante ainda fazer referência à discussão sobre integrarem ou não os Municípios a federação, a exemplo do que defendem MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, PAULO BONAVIDES e CÍNTIA ESTEFANIA FERNANDES.⁴⁸⁹

Como a análise da questão transbordaria os limites do presente trabalho, limitar-nos-emos a apenas mencioná-la, afirmando que nos inclinamos por admitir que os Municípios não fazem parte da Federação, pelo fato de não participarem da formação da vontade total, sem ingressar na discussão propriamente dita.

3.4 Princípio da Tripartição das Funções

A Constituição Federal de 1988 prevê, em seu artigo 2º, que “*São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário*”. E alça-o à condição de cláusula pétrea, em seu artigo 60, § 4, III, ao prescrever que “*Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: ...a separação dos Poderes*”.

Lembremo-nos que o poder é uno e somente o povo o detinha. Isso, antes da realização da Assembléia Nacional Constituinte, que o limitou. Apesar da dicção do Texto Constitucional, mais correto falarmos, nesse particular, em **funções do Estado**, como bem apontam ALFREDO AUGUSTO BECKER, JOSÉ AFONSO DA SILVA, MICHEL TEMER, JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO e JOSÉ ROBERTO VIEIRA⁴⁹⁰.

Assim, haverá, entre os órgãos do Estado, a distribuição de funções específicas. A distribuição ou repartição a que se alude é a horizontal, ou seja, não delimita as competências a partir do critério territorial, e sim a partir da “*...diferenciação funcional (legislação, execução, jurisdição), à delimitação*

Estados como hipótese explicativa da federação e possui o sentido (inverso do da descentralização política e administrativa) de que todas as matérias não reservadas ao Estado federal incumbem ou podem incumbir aos Estados federados” - **Teoria...**, *op. cit.*, p. 450-451.

⁴⁸⁹ M. G. FERREIRA FILHO, **Comentários à Constituição brasileira de 1988**, v. 1, p. 17-18; P. BONAVIDES, **Curso de direito constitucional**, p. 311-314; C. E. FERNANDES, **IPTU...**, *op. cit.*, p. 88-95.

⁴⁹⁰ A. A. BECKER, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 285; J. A. DA SILVA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 107-108; M. TEMER, **Elementos...**, *op. cit.*, p. 118; J. J. G. CANOTILHO, **Direito...**, *op. cit.*, p. 542-543 e 551; J. R. VIEIRA, **Princípios constitucionais...**, *op. cit.*, p. 99-100.

*institucional de competências e às relações de controlo e interdependência recíproca entre os vários órgãos de soberania”.*⁴⁹¹

Por ser o vocábulo “**função**” polissêmico, desde logo se estabelece que aqui se o emprega para designar **atividade** ou **tarefa**. Ao chamado Poder Legislativo será conferida a função legislativa, entendida como aquela referente à edição de enunciados prescritivos abstratos inovadores da ordem jurídica. Ao Poder Executivo, a função executiva, que se divide em função de governo e função administrativa, no escólio sempre confiável de JOSÉ AFONSO DA SILVA. E ao Poder Judiciário cabe aplicar o direito com o escopo de resolver os conflitos de interesse.⁴⁹²

Esse esquema nasceu com o objetivo de prevenir o arbítrio estatal e assegurar as liberdades individuais, como bem ensina REINHOLD ZIPPELIUS.⁴⁹³

Essa prevenção concretiza-se com a idéia de freios e contrapesos recíprocos – cheks and balances. Esse modelo de balanceamento das funções do Estado prevê que cada órgão desempenhará suas funções e, ao mesmo tempo, controlará o exercício das atividades dos demais, limitando-as. Isso se dá por se encontrarem todos no mesmo patamar hierárquico e, em razão de conferir a Constituição, a cada um deles, funções materialmente diferenciadas daquelas conferidas aos demais.

A doutrina acerca da separação das funções – cuja retomada história encontramos boa síntese em REINHOLD ZIPPELIUS – apesar de ser anterior a MONTESQUIEU, é ao seu nome ligado por ser ele o responsável pelo seu aperfeiçoamento.⁴⁹⁴

Há uma passagem n’**O espírito das leis** que traduz à perfeição o que a teorização visa evitar:

Quando na mesma pessoa ou no mesmo corpo de magistratura, o poder legislativo está reunido ao poder executivo, não existe liberdade; porque se pode temer que o mesmo monarca ou o mesmo senado crie leis tirânicas para executá-las tiranicamente. Tampouco existe liberdade se o poder de julgar não for separado do poder legislativo e do poder executivo. Se estivesse unido ao poder legislativo, o poder sobre a vida e a liberdade dos cidadãos seria

⁴⁹¹ JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, **Direito...**, *op. cit.*, p. 556.

⁴⁹² **Curso...**, *op. cit.*, p. 108.

⁴⁹³ **Teoria geral do estado**, p. 384-385.

⁴⁹⁴ **Teoria...**, *op. cit.*, p. 406-409.

arbitrário, pois o juiz seria legislador. Se estivesse unido ao poder executivo, o juiz poderia ter a força de um opressor.⁴⁹⁵

Ocorre que, atualmente, não há mais uma separação, por assim dizer, pura, das funções entre os órgãos do Estado, ocorrendo o que JORGE MIRANDA denomina de “...*interpenetrações e inevitáveis zonas cinzentas*”.⁴⁹⁶

Cada órgão exerce com preponderância a sua função, exercendo também, ainda que de forma atípica, funções típicas de outros órgãos. Podemos afirmar, portanto, que, em vista do desempenho das funções típicas e atípicas, a que alude MICHEL TEMER, melhor seria referir-se hoje a “*colaboração de poderes*”, como o faz JOSÉ AFONSO DA SILVA.⁴⁹⁷

Mas como o vocábulo “**poder**” não parece ser o mais apropriado, talvez coerente seria aludir a **exercício concorrente das funções do Estado**.

Pensamos, entretanto, que, se, apesar dessas interpenetrações e das rupturas, às quais alude REINHOLD ZIPPELIUS, os órgãos do estado continuarem auto-limitando-se, o Princípio da Separação das Funções continuará, ainda que de forma indireta, desempenhando a função para a qual foi criado.⁴⁹⁸

3.5 Princípio da Segurança Jurídica

A noção de segurança liga-se à de ausência de perigo. Liga-se também à idéia de que aquele que praticar determinado ato não seja surpreendido com as suas conseqüências.⁴⁹⁹

Quando iniciamos a leitura do Texto Constitucional de 1988, percebemos que a idéia de segurança está presente logo em seu preâmbulo. É bem verdade que o preâmbulo – que geralmente aparece nas Constituições elaboradas em momentos críticos, de ruptura – não ostenta força normativa, a não ser, excepcionalmente, nos

⁴⁹⁵ CHARLES DE SECONDAT, BARON DE MONTESQUIEU. **O espírito das leis**, p. 168.

⁴⁹⁶ **Teoria...**, *op. cit.*, p. 369.

⁴⁹⁷ M. TEMER, **Elementos...**, *op. cit.*, p. 120-121; J. A. DA SILVA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 109.

⁴⁹⁸ **Teoria...**, *op. cit.*, p. 416-417.

⁴⁹⁹ LEANDRO PAULSEN, **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade**, p. 21-22.

casos em que as idéias nele contidas sejam repetidas no corpo da Constituição como defendem, dentre outros, JOSÉ ROBERTO VIEIRA, JORGE MIRANDA, MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO e o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL⁵⁰⁰.

Essa a razão pela qual JORGE MIRANDA afirma que seu sentido jurídico é “*menos palpável*”.⁵⁰¹

Se estiverem presentes na Constituição, por si só, terão força normativa, pouco importando que tenham ou não feito parte do preâmbulo constitucional. Assim, parece ser o preâmbulo um norte, um direcionamento, um ferramental útil, posto à disposição do hermenêuta para a tarefa de interpretar o Texto Constitucional.

É exatamente o que ocorre com o Princípio da Segurança Jurídica. Está presente no “*caput*” do artigo que inicia a enumeração dos *direitos e garantias fundamentais*, como bem observa JOSÉ ROBERTO VIEIRA⁵⁰².

O artigo 5º prescreve que “*Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País, a inviolabilidade do direito à [...] segurança...*”.

Em que pese o fato de alguns doutrinadores de tomo não encontrarem o Princípio da Segurança Jurídica de forma explícita no Texto Constitucional, a exemplo de LEANDRO PAULSEN e de JOSÉ MAURÍCIO CONTI, estando implícito ou explícito, não se questiona sua existência, razão pela qual deve ser observado.⁵⁰³

Mas qual a noção de segurança?

⁵⁰⁰ J. R. VIEIRA, Princípios constitucionais e estado de direito, *op. cit.*, p. 98; “...não se afigura plausível reconduzir a eficácia do preâmbulo (de todos os preâmbulos ou de todo o preâmbulo, pelo menos) ao tipo de eficácia próprios dos artigos da Constituição. O preâmbulo não é um conjunto de preceitos, é um conjunto de princípios que se projectam sobre os preceitos e sobre os restantes preceitos do ordenamento – e daí, a sua maior estabilidade, que se compadece, de resto, com a possibilidade de revisão. O preâmbulo não pode ser invocado enquanto tal, isoladamente; nem cria direitos ou deveres; invocados só podem ser os princípios nele declarados (aqui, sim, em plano idêntico aos que podem ser induzidos do restante texto constitucional); e, do mesmo modo, não há inconstitucionalidade por violação do preâmbulo como texto a se; só há inconstitucionalidade por violação dos princípios consignados na Constituição” - J. MIRANDA, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 635-636; M. G. FERREIRA FILHO, **Comentários...**, *op. cit.*, p. 15; Supremo Tribunal Federal, ADIN nº 2.076-5, Relator: Ministro CARLOS VELLOSO, disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>, acesso em 8 de dezembro de 2009.

⁵⁰¹ **Teoria...**, *op. cit.*, p. 634.

⁵⁰² **Medidas provisória em matéria tributária...**, *op. cit.*, p. 56-57; **Medidas provisórias tributárias...**, *op. cit.*, p. 320-321.

⁵⁰³ L. PAULSEN, **Segurança...**, *op. cit.*, p. 28; J. M. CONTI, **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**, p. 23.

A noção de segurança, neste caso a de segurança jurídica, atrela-se às idéias de certeza e de previsibilidade⁵⁰⁴.

Por meio de outras palavras, manifesta-se JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, ao ligar o Princípio da Segurança Jurídica ao Princípio da Proteção da Confiança.⁵⁰⁵

Não está seguro quem não tem certeza de que a eficácia jurídica dos fatos que já sucederam é ou será somente aquela prevista pela norma vigente à época em que ocorreram. Como também não se sentirá seguro aquele que sequer tem idéia do que está por vir.⁵⁰⁶

Essas idéias de certeza e previsibilidade foram positivadas pela Constituição. Prestigiando a certeza, a Constituição de 1988 garante, em seu artigo 5º, II, que “*ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*”. Trata-se do conhecido Princípio da Legalidade. Lembremo-nos que esse princípio “...*garante, decisivamente, a segurança das pessoas diante da tributação*”.⁵⁰⁷

Além disso, e também como forma de assegurar a certeza, prescreve, em seu artigo 5º, XXXVI, que “*a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada*”, no qual encontra domicílio o Princípio da Irretroatividade.

Não nos devemos esquecer que o Princípio da Universalidade da Jurisdição, previsto no 5º, XXXV, da Constituição Federal, exerce papel fundamental ao assegurar a certeza.

A previsibilidade, por sua vez, é garantida pelo mesmo artigo 5º, II, da Constituição Federal de 1988, e pela prescrição do artigo 5º, XXXV, do Texto Maior, segundo a qual “*a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito*”, o qual encerra o Princípio da Universalidade da Jurisdição, acima

⁵⁰⁴ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Princípios constitucionais..., *op. cit.*, p. 98.

⁵⁰⁵ **Direito**..., *op. cit.*, p. 257 e 264-265.

⁵⁰⁶ “A *segurança* jurídica consiste no ‘conjunto de condições que tornam possível às pessoas o conhecimento antecipado e reflexivo das conseqüências diretas de seus atos e de seus fatos à luz da liberdade reconhecida’. Uma importante condição da segurança jurídica está na relativa certeza de que os indivíduos têm de que as relações realizadas sob o império de uma norma devem perdurar ainda quando tal norma seja substituída” - JOSÉ AFONSO DA SILVA, **Curso**..., *op. cit.*, p. 431.

⁵⁰⁷ ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, **Curso**..., *op. cit.*, p. 244.

mentionado, que, aqui se manifesta com intensidade menor, se comparada com a sua manifestação ao garantir a certeza.⁵⁰⁸

A esse respeito, são aplicáveis as palavras de HANS KELSEN, que vê, na criação de tribunais detentores do monopólio da coerção, a expressão do alcance, por parte de uma sociedade, do mais alto grau de segurança.⁵⁰⁹

Em matéria tributária, o legislador constitucional foi cauteloso e resolveu inserir disposições específicas, que prestigiam as idéias de certeza e de previsibilidade, no capítulo que trata do Sistema Tributário Nacional. Assim, o Sistema Tributário Nacional, além de ser informado pelos princípios gerais da Legalidade, da Irretroatividade e da Universalidade de Jurisdição, será informado pelo Princípio da Legalidade Tributária, previsto no artigo 150, I, da Constituição Federal de 1988, que prescreve ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “*exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*”; e pelo Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária, disposto no artigo 150, III, “a”, da Constituição Federal de 1988, que proíbe qualquer uma das esferas de governo de cobrar tributos “*em relação a fatos geradores ocorridos antes do início de vigência da lei que os houver instituído ou aumentado*”. Esses dois voltados para a *certeza*, sendo bem verdade que o Princípio da Legalidade Tributária se presta também para assegurar a previsibilidade em matéria tributária. Mas não só o princípio da Legalidade Tributária garante a previsibilidade. Eficaz, nesse particular, é também o Princípio da Anterioridade, seja ele em sua coloração genérica – artigo 150, III, “b”, da Constituição Federal de 1988 – ou em sua conformação especial, a chamada Anterioridade Nonagesimal – artigo 150, III, “c”, e artigo 195, § 6º, da Constituição Federal –, os quais postergam a eficácia da lei que instituir ou aumentar o tributo para o primeiro dia do exercício financeiro seguinte, no primeiro caso, e, em noventa dias, no segundo.⁵¹⁰

⁵⁰⁸ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Princípios constitucionais..., *op. cit.*, p. 99.

⁵⁰⁹ “Quando a ordem jurídica determina os pressupostos sob os quais a coação, como força física, deve ser exercida, e os indivíduos pelos quais deve ser exercida, protege os indivíduos que lhe estão submetidos contra o emprego da força por parte dos outros indivíduos [...] A segurança coletiva atinge o seu grau máximo quando a ordem jurídica, para tal fim, estabelece tribunais dotados de competência obrigatória e órgãos executivos centrais tendo à sua disposição meios de coerção de tal ordem que a resistência não tem quaisquer perspectivas de resultar. É o caso do Estado moderno, que representa uma ordem jurídica centralizada no mais elevado grau” - **Teoria pura...**, *op. cit.*, p. 40-41.

⁵¹⁰ É bem verdade que há autores que conectam à idéia de segurança jurídica, em matéria tributária, também à proibição de tratamento desigual entre contribuintes na mesma condição

Passamos, agora, a tratar de alguns princípios gerais que realizam a segurança jurídica.

3.5.1 Princípio da Anterioridade

RICARDO LOBO TÔRRES esclarece que o Princípio da Anterioridade veio em substituição ao Princípio da Anualidade. Este último exigia a “...*prévia autorização orçamentária para a cobrança de tributos*”.⁵¹¹

O seu surgimento, no direito positivo brasileiro, deu-se com a Emenda nº 1, de 1969, à Constituição de 1967, mais especificamente em seu artigo 153, § 29, como conta CARLOS MÁRIO VELLOSO⁵¹².

O Princípio da Anterioridade genérica faz parte do Texto Constitucional atual desde o seu nascimento. É garantia do contribuinte prescrita pelo artigo 150, III, “b”, da Constituição Federal de 1988. Ele prescreve ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, cobrar tributos “*no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou*”.

É importante esclarecer que o sentido no qual foi empregado o vocábulo “cobrado” é o mesmo de “exigido”, até mesmo porque a interpretação literal abre margem à absurda conclusão de que o retardamento da cobrança atenderia à prescrição constitucional.⁵¹³

(artigo 150, II, da Constituição Federal de 1988) e à proibição da utilização do tributo com efeitos de confisco (artigo 150, IV, da Constituição Federal de 1988), a exemplo de JOSÉ AFONSO DA SILVA – **Curso...**, *op. cit.*, p. 439-440.

⁵¹¹ **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – valores e princípios constitucionais**, v. II, p. 557.

⁵¹² O princípio da anterioridade: uma visão da jurisprudência, **Revista de direito tributário**, v. 31, p. 112.

⁵¹³ Nesse sentido, vide, ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 188-189. No sentido de que a expressão refere-se à incidência da norma, vide CHARLES WILLIAM MCNAUGHTON: “...a expressão *cobrar* é direcionada, decisivamente, à norma geral e abstrata, condicionando que sua incidência não alcance o fato ocorrido *antes (anterioridade)* do término do lapso temporal previsto na Carta Magna, prazo, este, cujo termo *a quo* é a data da publicação da lei e o termo *ad quem* é o nonagésimo dia ou o último instante do último dia do exercício civil da publicação da norma, o que vier depois, combinado, claro, com o princípio da anterioridade anual” – O princípio da anterioridade nonagesimal e o IPI. In: MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO e FÁBIO SOARES DE MELO (coord.). **IPI: questões fundamentais**, p. 326. Sobre a impossibilidade de ler o termo “cobrado” como meramente “arrecadado”, vide LUCIANO AMARO, Irretroatividade e anterioridade da lei tributária, **Justiça tributária: direitos do fisco e**

Com relação ao exercício financeiro, lembre-se que, no Brasil, ele coincide com o ano civil, iniciando-se em 1º de janeiro e terminando em 31 de dezembro, conforme prevê o artigo 34, da Lei 4.320, de 17 de março de 1964.⁵¹⁴

A publicação à qual se refere o dispositivo citado é a publicação efetiva da lei. Não basta a publicação da lei, no Diário Oficial do dia 05, para que todos dela tomem ciência, se o Diário Oficial circular apenas no dia 10. É evidente que o termo inicial da contagem não será o dia da publicação, e sim o da efetiva circulação, com a qual se presume a ciência da nova lei por parte dos contribuintes.⁵¹⁵

O texto original do § 1º desse artigo prescrevia que essa vedação não se aplicava a uma série de tributos, os que constituíam exceção à anterioridade genérica. Eram eles os previstos nos artigos 148, I (o Empréstimo Compulsório para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou de sua iminência - EC); 153, I (Imposto de Importação - II); 153, II (Imposto de Exportação - IE); 153, IV (Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI); 153, V (Imposto sobre Operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários - IOF); e art. 154, II (Imposto Extraordinário de Guerra - IEG).

Este rol é, conforme sustentam ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA e EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, taxativo, não podendo ser ampliado sequer por emenda constitucional. E isso por uma razão relativamente simples. O Princípio da Anterioridade Genérica é garantia constitucional assegurada ao contribuinte, por expressa previsão do “*caput*” do artigo 150 da Constituição Federal de 1988. E, em sendo assim, qualquer proposta de emenda constitucional que seja **tendente a aboli-la** sequer será objeto de deliberação, nos termos do artigo 60, § 4º, IV, do Texto Maior. E não há dúvida de que uma eventual ampliação do rol de tributos

garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário, p. 580-581.

⁵¹⁴ “Art. 34. O exercício financeiro coincidirá com o ano civil”.

⁵¹⁵ Essa exigência ensejou situações, no mínimo esdrúxulas, como a da encenação filmada da compra de um *Diário Oficial*, datado de 31 de dezembro, às 22 horas da chuvosa noite dessa mesma data em Brasília. Tudo com o escopo de conferir a característica de publicada a uma lei que majorou um tributo. Seria cômico se não fosse trágico. Demonstração inquestionável de imoralidade pública e de subestimação da inteligência dos contribuintes. Sobre o episódio, vide ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, O princípio da anterioridade tributária em face da Emenda Constitucional 42/2003 e questões conexas, *in Revista Direito Tributário*, n. 92, p. 79-80.

excepcionados à observância da Anterioridade Genérica será uma forma de diminuí-la ou, como quer o Texto Constitucional, *tendente a aboli-la*.⁵¹⁶

A justificativa para a existência, na Constituição, do Princípio da Anterioridade Genérica, é a necessária observância do Princípio da Segurança Jurídica. Lembremos que integram a idéia de segurança jurídica as noções de certeza do direito e de previsibilidade da atuação estatal. Assim, o Princípio da Anterioridade Genérica é uma das formas de implementar e garantir a Segurança Jurídica. Entendimento esse compartilhado com JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, PAULO DE BARROS CARVALHO, SACHA CALMON NAVARRO COELHO, ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, BETINA TREIGER GRUPENMACHER, FRANCISCO PINTO RABELLO FILHO, EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR, FABIANA DEL PADRE TOMÉ, TÁCIO LACERDA GAMA, HUMBERTO BERGMANN ÁVILA, ALBERTO XAVIER, JOSÉ EDUARDO TELLINI TOLEDO, LEANDRO PAULSEN e ALEXANDRE MACEDO TAVARES.⁵¹⁷

E é por não fazer parte do rol dos tributos que devem observância ao Princípio da Anterioridade Genérica que JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO afirma que, no caso do IPI, a segurança “...cai por terra...”.⁵¹⁸

Entretanto, a previsão da Anterioridade Genérica não mais assegurava plenamente a previsibilidade para a qual foi concebida. Como mencionado, era de certa forma corrente publicarem-se leis no apagar das luzes do ano, lá pelo dia 30 ou 31 de dezembro. Nesses casos, mesmo respeitando-se formalmente o Princípio

⁵¹⁶ R. A. CARRAZZA, *Curso...*, op. cit., p. 200; E. D. BOTTALLO, *IPI...*, op. cit., p. 91

⁵¹⁷ J. SOUTO MAIOR BORGES, *Teoria...*, op. cit., p. 113; P. B. CARVALHO, *Curso...*, op. cit., p. 176; S. C. N. COELHO, *Curso de direito tributário brasileiro*, 214, 254-256; **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**, p. 270-273; R. A. CARRAZZA, *Curso...*, op. cit., p. 189; O princípio da anterioridade..., op. cit., p. 78-79; J. E. S. MELO, **O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na Constituição de 1988**, p. 58-59; B. T. GRUPENMACHER, **Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar**, p. 126-127; F. P. RABELLO FILHO, **O princípio da anterioridade da lei tributária**, p. 102-104; E. D. BOTTALLO, Princípio da anterioridade – uma proposta para a sua interpretação, **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 83, p. 29-30; T. S. FERRAZ JÚNIOR, Anterioridade e irretroatividade no campo tributário, **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 65, p. 124-125; F. D. P. TOMÉ, **Contribuições para a seguridade social: à luz da Constituição Federal**, p. 133-135; T. L. GAMA, **Contribuição de intervenção no domínio econômico**, p. 150; H. B. ÁVILA, *Sistema...*, op. cit., p. 154-157; A. XAVIER, Sujeição dos atos do Poder Executivo que majoram o IPI ao princípio da anterioridade nonagesimal, **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 147, p. 12; J. E. T. TOLEDO, **IPI: incidência tributária e princípios constitucionais**, p. 197; L. PAULSEN, **Segurança...**, op. cit., p. 144-145; e A. M. TAVARES, **Fundamentos de direito tributário**, p. 23.

⁵¹⁸ **O Imposto...**, op. cit., p. 59.

da Anterioridade Genérica, as leis irradiariam efeitos dentro de um ou dois dias, aptas a incidir sobre os fatos que em seguida viessem a ocorrer. A previsibilidade buscada pelo princípio esvaia-se.

Diante disso, o legislador constitucional, no exercício da competência reformadora, por meio da Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003, inseriu, no inciso III do artigo 150 da Carta Magna, a alínea “c”, a qual prescreve ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos *“antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b”*

Essa Emenda Constitucional estendeu a determinados impostos a anterioridade prevista no artigo 195, § 6º, da Constituição Federal de 1988, para as contribuições sociais para a seguridade social. Assim, para que a lei que institua ou aumente tributos incida sobre os fatos que ocorrerão no primeiro dia do exercício financeiro seguinte, deverá ser publicada até o dia 02 de outubro do ano corrente.

Entretanto, antes mesmo de a Emenda Constitucional nº 42/2003 ser editada, havia quem defendesse, a exemplo de EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO e de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, com base numa interpretação conjunta do artigo 150, III, b, com o artigo 195, § 6º, ambos da Constituição Federal de 1988, a necessária observância, não de noventa, mas de noventa e um dias após a publicação da lei, pois, caso assim não fosse, a regra de exceção seria mais eficaz que a regra geral.⁵¹⁹

Essa mesma Emenda inseriu uma segunda parte no § 1º do artigo 150. Nele, estão elencados os impostos aos quais não se aplica a Anterioridade Nonagesimal. Sua prescrição é a de que *“...a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I”*. Além do Empréstimo Compulsório (EC), do Imposto de Importação (II), do Imposto de Exportação (IE), do IOF e do Imposto Extraordinário de Guerra (IEG), que integram também o rol dos tributos excepcionados à observância da Anterioridade Genérica, foram incluídos, no rol das exceções à Anterioridade Nonagesimal, o Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza (IR) e a fixação das bases de cálculo do Imposto

⁵¹⁹ E. D. BOTTALLO, **Fundamentos do IPI**, p. 96-99; Princípio da anterioridade..., *op. cit.*, p. 30-33; **IPI...**, *op. cit.*, p. 84-85; R. A. CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 195-197.

sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU).

Percebemos que a reforma constitucional não excepcionou o IPI da Anterioridade Nonagesimal, como o fez com o II, IE, IR e IOF. Assim, mesmo sendo exceção à Anterioridade Genérica, a lei que instituir ou majorar o IPI terá o início de sua eficácia sobrestado em noventa dias, o que, como bem observa CHARLES WILLIAM MCNAUGHTON, é algo inédito.⁵²⁰

A razão de ser desse específico tratamento é, segundo ALBERTO XAVIER, que

...o grau de urgência das políticas econômicas prosseguidas através deste tributo se situa a meio caminho entre a estabilidade e a imediatidade, não devendo aguardar o início do exercício financeiro seguinte, mas também não devendo deixar de oferecer ao contribuinte um período razoável de adaptação.⁵²¹

Falamos que o Princípio da Anterioridade determina a postergação da eficácia da lei que instituir ou majorar o tributo. Entretanto, esse posicionamento não é unânime. Mesmo sendo majoritária a corrente que liga o Princípio da Anterioridade à eficácia ou incidência da lei, a exemplo de TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR, MISABEL ABREU MACHADO DERZI, ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, PAULO AYRES BARRETO, FRANCISCO PINTO RABELLO FILHO, ALEXANDRE MACEDO TAVARES e JOSÉ EDUARDO TELLINI TOLEDO, há quem dela discorde.⁵²²

⁵²⁰ Parece-nos que, pelo fato de o constituinte derivado ter estendido, nos casos do II, IE e IOF, a exceção da Anterioridade Genérica à Anterioridade Nonagesimal, que houve quem não se apercebesse e incluísse, no rol das exceções a esta última, também o IPI, o que, da leitura da segunda parte do § 1º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, verificamos não ser verdade. Incluindo o IPI no rol das exceções ao Princípio da Anterioridade Nonagesimal, vide ANDRÉ DE SOUZA DANTAS ELALI, **IPI: aspetos...**, *op. cit.*, p. 99-100. Sobre a inovação relativa à submissão apenas à Anterioridade Genérica, vide C. W. MCNAUGHTON, **O princípio...**, *op. cit.*, p. 324. Além disso, há quem defenda expressamente que o IPI não é exceção ao Princípio da Anterioridade Nonagesimal, como por exemplo, RICARDO LOBO TORRES cuja opinião é a de que "...a noventena não terá cabimento no caso do IPI, que, não se vinculando à anterioridade, não pode ficar preso à sua especificação" - **Tratado...**, *op. cit.*, p. 562-563.

⁵²¹ **Sujeição dos atos...**, *op. cit.*, p. 11.

⁵²² T. S. FERRAZ JÚNIOR, **Anterioridade...**, *op. cit.*, p. 129; M. A. M. DERZI, Nota in BALEEIRO, Aliomar, **Direito tributário brasileiro**, p. 104; R. A. CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 186-187 e 190-191; O princípio da anterioridade..., *op. cit.*, p. 78; P. A. BARRETO, **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**, p. 130; F. P. RABELLO FILHO, **O princípio...**, *op. cit.*, p. 111; A. M. TAVARES, **Fundamentos...**, *op. cit.*, p. 22; e J. E. T. TOLEDO, **IPI: incidência...**, *op. cit.*, p. 197-198;

LUCIANO AMARO, por exemplo, alude à postergação da aplicação da lei.⁵²³

Há quem o relacione à vigência da lei. A lei somente teria força para regular condutas após o período da *vacatio legis* especial, estabelecido pelos Princípios da Anterioridade Genérica e Nonagesimal, que será, nos casos dos tributos que se sujeitem a ambas, a data mais distante a contar da data da publicação da lei, levando-se em consideração a data do primeiro dia do exercício financeiro seguinte e a data após o cômputo dos noventa dias.⁵²⁴

Integram essa corrente PAULO DE BARROS CARVALHO – que, de forma enfática, afirma que a *anterioridade* “*Não se trata de problema de eficácia, mas única e exclusivamente de vigência*” –, dentre outros como, LUÍS FERNANDO DE SOUZA NEVES, CHARLES WILLIAM MCNAUGHTON, ALBERTO XAVIER e MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO.⁵²⁵

Filiamo-nos à corrente que considera a Anterioridade uma questão relativa à incidência da norma. Firmada essa premissa, cabe analisarmos em que consiste instituir ou majorar um tributo.

Instituir tributo é tarefa exclusiva do Poder Legislativo e, como veremos, pormenorizadamente, consiste em desenhar todos os contornos da regra-matriz de incidência tributária, estabelecendo seus critérios material, temporal e espacial, bem como as determinações do conseqüente normativo, ou seja, os possíveis sujeitos da relação jurídica e os elementos para alcançar o “*quantum*” do seu objeto – prestação de dar. Até aqui, parecem não surgir maiores dúvidas.

O mesmo não se passa, entretanto, com o majorar. Há pelos menos três casos que merecem destaque: aumento do tributo em decorrência da extinção de isenções; aumento de tributo em decorrência da elevação de alíquotas, permitida pelo artigo 153, § 1º, da Constituição Federal de 1988, por meio de decreto do Poder Executivo; e diminuição do prazo para o pagamento do tributo.

⁵²³ **Direito...**, *op. cit.*, p. 120-121.

⁵²⁴ No sentido de que se trata de um problema de *vacatio legis*, vide JOSÉ ALFREDO BORGES, O princípio da anterioridade em matéria tributária, *In Revista de direito tributário*, v. 23-24, p. 280.

⁵²⁵ P. B. CARVALHO, **Direito tributário, linguagem...**, *op. cit.*, p. 290. No mesmo sentido, vide **Curso...**, *op. cit.*, p. 175; L. F. S. NEVES, **Cofins...**, *op. cit.*, p. 83; C. W. MCNAUGHTON, **O princípio...**, *op. cit.*, p. 327; A. XAVIER, **Sujeição dos atos...**, *op. cit.*, p. 10; e M. A. P. VALADÃO, A majoração de alíquotas do IPI por decreto do Poder Executivo e a limitação constituída pela noventena constitucional, in: OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO e MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO (Coord.). **IPI: temas constitucionais polêmicos**, p. 93.

Parece intuitivo que a revogação ou extinção de isenção tributária equivale, pelo menos pragmaticamente, à majoração do tributo. Inegavelmente, a extinção da isenção acarreta um aumento na carga tributária a ser suportada pelo contribuinte, mesmo que assim não entenda a Corte Suprema.

A Súmula nº 615, do Supremo Tribunal Federal (STF), é vazada nos seguintes termos: “*O princípio constitucional da anualidade (§ 29 do art. 153 da CF) não se aplica à revogação da isenção de ICM*”.

É evidente que não estamos, aqui, a tratar do Princípio da Anualidade e tampouco de isenções relativas ao ICM, hoje ICMS. Mas a correta interpretação da Súmula permite concluir que a posição do Supremo Tribunal Federal caminha no sentido de que a revogação de uma isenção não equivale à criação de nova incidência tributária ou seu aumento, não se lhe aplicando o Princípio da Anterioridade; como defende parte da doutrina, tal como FRANCISCO PAWLOW, MARIA ELISA BRUZZI BOECHAT e MÔNICA ALVES DE OLIVEIRA MOURÃO.⁵²⁶

Em que pese a questionável posição da Corte Suprema, não são poucos os que entendem que as reduções ou revogações de isenções devem respeito ao Princípio da Anterioridade. São eles, entre outros, RICARDO LOBO TÔRRES, ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO e LUCIANO AMARO⁵²⁷.

É esta também a nossa opinião. Entretanto, esse entendimento não é aplicável a toda e qualquer espécie de isenção. À primeira vista, parece que, nos casos de extinção de isenções concedidas com prazo determinado, não tem lugar o Princípio da Anterioridade.

Mas a afirmação há de ser temperada. Isso tem perfeito cabimento nos casos de isenção que diga respeito aos tributos excepcionados da observância das Anterioridades Genérica e Nonagesimal. Nos demais casos, não será necessária a observância da Anterioridade se, entre o início da vigência da lei que estabelece a

⁵²⁶ Sobre a interpretação do posicionamento do Supremo Tribunal Federal, vide CARLOS MÁRIO VELLOSO, *O princípio..., op. cit.*, p. 120-122; F. PAWLOW, M. E. B. BOECHAT e M. A. O. MOURÃO *Seletividade da tabela de incidência do IPI*, in: OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO e MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO (Coord.). **IPI: temas constitucionais polêmicos**, p. 217.

⁵²⁷ R. L. TÔRRES, *Tratado..., op. cit.*, v. II, p. 561; R. A. CARRAZZA, *Curso..., op. cit.*, p. 217-220; *O princípio da anterioridade..., op. cit.*, p. 79; E. D. BOTTALLO, *Fundamentos..., op. cit.*, p. 100-103; *IPI..., op. cit.*, p. 87-90; J. E. S. MELO, Em co-autoria com EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, *Comentários às Súmulas tributárias do STF e do STJ*, p. 132-133; L. AMARO, *Irretroatividade..., op. cit.*, p. 576.

isenção e a sua extinção ou revogação, decorrer período coincidente com aqueles dispostos no artigo 150, III, *b* e *c*, da Constituição Federal de 1988.⁵²⁸

A segunda questão diz respeito ao aumento de tributo em decorrência da elevação de alíquotas, permitida pelo artigo 153, § 1º, da Carta Magna, por meio de decreto do Poder Executivo.

Lembremo-nos que o artigo 153, § 1º, prescreve que “*É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V*”. Tome-se o exemplo do IPI. A “lei” que estabelece os limites dentro dos quais poderá ser a alíquota alterada é o Decreto-Lei nº 1.199, 27 de dezembro de 1971. Seu artigo 4º estabelece que as alíquotas poderão ser reduzidas até zero e aumentadas em até trinta pontos percentuais. Todas as questões relativas a esse Decreto-Lei serão analisadas em tópico próprio.

O ato pelo qual o Poder Executivo amplia ou reduz as alíquotas do IPI é o decreto. Relembremos. Não estamos aqui a tratar da lei que estabelece novos limites, ampliando-os. E sim do decreto que, com base na lei já editada, aumenta as alíquotas dentro dos limites estabelecidos. Então surge a questão: esse decreto deve observar o Princípio da Anterioridade Nonagesimal?

Muitos entendem que a Anterioridade é, nesses casos, inaplicável, como é o caso de EDUARDO DOMINGO BOTTALLO, MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, FRANCISCO PAWLOW, MARIA ELISA BRUZZI BOECHAT e MÔNICA ALVES DE OLIVEIRA MOURÃO.⁵²⁹

Mas a questão longe está de ser pacífica. Em sentido diametralmente oposto, ou seja, pela submissão ao Princípio da Anterioridade também por parte

⁵²⁸ ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 234-235.

⁵²⁹ “Quanto a esta faculdade, a não aplicação do princípio da anterioridade é implícita e decorrente, sem necessidade, portanto, de estar presa ao preceito que ora examinamos. Com efeito, se o citado art. 153, parágrafo 1º, já autoriza a variação de alíquotas, pelo Poder Executivo, dentro dos parâmetros previamente estabelecidos em lei, então a utilização deste poder não acarreta nem instituição de incidência nova, nem majoração das já existentes. Trata-se, como se vê, de situação que, de rigor, nada tem a ver com o fato de o IPI não ser alcançado pelo princípio da anterioridade” - E. D. BOTTALLO, **Fundamentos...**, *op. cit.*, p. 106 e **IPI...**, *op. cit.*, p. 92-93; M. A. P. VALADÃO, **A majoração...**, *op. cit.*, p. 94-95, 98-99; F. PALOW., M. E. B. BOECHAT e M. A. O. Mourão, **Seletividade...**, *op. cit.*, p. 217.

desses decretos, posicionam-se ALBERTO XAVIER e CHARLES WILLIAM MCNAUGHTON.⁵³⁰

Nossa posição aproxima-se daquela dos doutrinadores da segunda corrente, de que também nesses casos há submissão ao Princípio da Anterioridade.

Parece-nos correto afirmar que os integrantes da primeira corrente justificam a não submissão do decreto ao Princípio da Anterioridade afirmando que, nesses casos, o tributo é manejado extrafiscalmente, e que, por isso, não é o interesse arrecadatário o que prepondera. O escopo da alteração das alíquotas é incentivar ou inibir condutas. Com a ampliação de alíquotas não se busca maior arrecadação, e sim que determinadas condutas não se venham a realizar.⁵³¹

É de se ressaltar, entretanto, que a **extrafiscalidade** é questão metajurídica. Faz parte do âmbito da Política do Direito. Além disso, lembremo-nos que não interessa a vontade do legislador, e sim a vontade da lei. Seja o tributo manejado extrafiscalmente ou não, isso de pouco importará no que se refere à submissão do decreto que eleva alíquotas ao Princípio da Anterioridade.

Se as elevações efetivadas por meio de lei devem respeitar o Princípio da Anterioridade, que dirá o decreto, que está limitado à fiel execução da lei, conforme prescreve o artigo 84, IV, da Constituição Federal. Para finalizarmos essa questão, entendemos que também o decreto que majore alíquotas com base na permissão estabelecida pelo artigo 153, § 1º, da Constituição Federal, deverá observar o Princípio da Anterioridade.

Por fim, falta tratar dos casos em que o prazo para o pagamento do tributo seja diminuído.

⁵³⁰ O argumento por ALBERTO XAVIER utilizado é forte. Diz ele que “Seria desrazoável esperar que o contribuinte planejasse toda a sua atividade com base na simples possibilidade de adoção no futuro de determinada alíquota máxima pelo Poder Executivo, sem que houvesse sequer um limite temporal para que o Poder Executivo utilizasse tal prerrogativa. A atividade do contribuinte é desenvolvida levando em conta a tributação concreta e efetiva existente num dado momento e não uma tributação potencial, pelo que qualquer majoração de tributos com efeitos imediatos para o contribuinte colide com os princípios da não-surpresa e da segurança jurídica de que é corolário o princípio da anterioridade nonagesimal...” - Sujeição..., *op. cit.*, p. 14-15; e C. W. MCNAUGHTON, O princípio..., *op. cit.*, p. 338-344.

⁵³¹ MANOELA FLORET SILVA XAVIER afirma que “O motivo para essa exclusão é o fato desse tributo ter natureza extrafiscal, exigindo uma política ágil, a fim de compatibilizá-lo com a conjuntura econômica da época” - **IPI: Imposto sobre Produtos Industrializados**, p. 7. Em sentido semelhante, MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, para o qual, no caso dos tributos com finalidades extrafiscais, não se aplicaria o princípio da não-surpresa - A majoração..., *op. cit.*, p. 96-97. E, ainda, FRANCISCO PAWLOW, MARIA ELISA BRUZZI BOECHAT E MÔNICA ALVES DE OLIVEIRA MOURÃO – Seletividade..., *op. cit.*, p. 217.

Em que pese o Supremo Tribunal Federal afirme, na Súmula nº 669, que “*Norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade*”, parece não ser essa a melhor exegese.

Não há como deixar de reconhecer, com ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA e EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, que a redução dos prazos para o recolhimento do tributo acarreta um agravamento do montante a ser suportado pelo contribuinte. O desembolso será, como bem reconhece este último autor, em conjunto com JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, aumentado, sem que o contribuinte tenha prévia ciência sobre o agravamento de sua situação.⁵³²

Compartilha-se com FRANCISCO PINTO RABELLO FILHO a opinião de que a redução do prazo para pagamento do tributo deve respeitar o Princípio da Anterioridade.⁵³³

Esse o panorama do Princípio da Anterioridade, que, em linhas gerais, apresenta-se essencial para a compreensão do regime jurídico-tributário do IPI.

3.5.2 Princípio da Irretroatividade

O Princípio da Irretroatividade não encerra tantas discussões quanto o da Anterioridade.

O Princípio da Irretroatividade, em sua disposição genérica, localiza-se no artigo 5º, XXXVI, da Constituição Federal de 1988, o qual prescreve que “*a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada*”. O legislador constitucional houve por bem reiterá-lo, em matéria tributária, prescrevendo, no artigo 150, III, “a”, que é vedado a qualquer das esferas de governo, cobrar tributos “*...em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado*”.

É bem verdade que a repetição do comando seria desnecessária, como ressalta PAULO DE BARROS CARVALHO, pois a prescrição genérica do artigo 5º,

⁵³² R. A. CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 214-215; E. D. BOTTALLO, **IPI...**, *op. cit.*, p. 83, n. 5. No mesmo sentido, vide comentários à Súmula nº. 699, do STF, deste autor, em conjunto com JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO – **Comentários...**, *op. cit.*, p. 161-162.

⁵³³ **O princípio...**, *op. cit.*, p. 102-104 124-134.

XXXVI, irradia-se por todo o ordenamento jurídico, inclusive sobre o Subsistema Constitucional Tributário.⁵³⁴

Pois bem. O conteúdo do Princípio da Irretroatividade pode ser estabelecido como a idéia de que a lei nova não poderá incidir sobre fatos ocorridos antes do início de sua vigência ou, ainda, como quer RICARDO LOBO TÔRRES, que “...a lei nova não pode atingir, no presente, os efeitos dos fatos ocorridos no passado”.⁵³⁵

É bem verdade que a legislação infraconstitucional estabelece casos de *retroatividade* da lei tributária. Lembre-se que JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO afirma que a retroatividade “...consiste basicamente numa ficção...” de se estabelecer que uma determinada norma incida sobre fatos ocorridos antes de sua entrada em vigor.⁵³⁶

São eles a retroatividade benigna, que ocorre quando a lei posterior é mais favorável ao contribuinte e, ainda, a retroatividade da lei interpretativa. Esta última prevista no artigo 106, I, do Código Tributário Nacional, exala o odor da inconstitucionalidade. Sobre isso, mencionamos o entender de FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA, para quem “...o corpo legislativo somente pode, hoje, fazer lei para o futuro; não para trás, ainda que a pretexto de interpretar lei feita”.⁵³⁷

Apesar disso, pelos limites do presente trabalho, não poderemos analisá-la.

Com relação à retroatividade benigna, nada impede que a lei retroaja para *reduzir* ou *dispensar* o tributo, desde que se observe o Princípio da Igualdade.⁵³⁸

⁵³⁴ **Curso...**, *op. cit.*, p. 177-178.

⁵³⁵ **Tratado...**, *op. cit.*, v. II, p. 513.

⁵³⁶ **Direito...**, *op. cit.*, p. 261.

⁵³⁷ **Tratado...**, *op. cit.*, t. I, p. XIII. De acordo com LUCIANO AMARO, “Nem a pretexto de *interpretar* lei anterior pode uma lei tributária voltar-se para o passado, com o objetivo de ‘explicitar’ a criação ou aumento de tributo. Ou a incidência já decorre da lei velha, ou não; no primeiro caso, a lei ‘interpretativa’ é inócua; no segundo, é inconstitucional” - **Direito...**, *op. cit.*, p. 119.

⁵³⁸ LUCIANO AMARO, **Direito...**, *op. cit.*, p. 119; TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR, *Anterioridade...*, *op. cit.*, p. 125.

3.5.3 Princípio da Legalidade

3.5.3.1 A Idéia de Auto-imposição Normativa

Apesar de a *Magna Charta* (1215) ser “invocada”, como afirma JOSÉ CASALTA NABAIS, como o berço do Princípio da Legalidade, entendido ele como o consentimento daqueles sobre os ombros dos quais recairá o ônus do tributo, sua origem data de período anterior.⁵³⁹

Já em 1091 – ensina VICTOR UCKMAR – havia, na Espanha, documento que dava a entender que o Rei Alfonso VI solicitava aos súditos o consentimento deles acerca da instituição de tributos.⁵⁴⁰

Não estenderemos o exame histórico do Princípio da Legalidade, pois esse não é o escopo da presente dissertação. Essa retomada serve tão-somente para demonstrar que o Princípio da Legalidade nasceu atrelado à idéia de consentimento para a cobrança de tributos.

É por meio do Princípio da Legalidade que se realiza a idéia de autoimposição normativa, ou ainda, no específico campo tributário, a idéia de **autotributação**. Isso significa que são os destinatários da norma que estabelecem os seus contornos, por meio dos seus representantes – membros do Poder Legislativo – eleitos para tal fim. Os cidadãos obedecem apenas a si mesmos.⁵⁴¹

⁵³⁹ J. C. NABAIS, **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**, p. 321. Indica-a como o berço do princípio da legalidade, ainda, ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA – **Curso...**, *op. cit.*, p. 271, n. 34.

⁵⁴⁰ **Princípios comuns de direito constitucional tributário**, p. 27.

⁵⁴¹ ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA é enfático nesse sentido: “Não devemos nos esquecer de que o princípio da estrita legalidade tributária nasceu e prosperou com o escopo de limitar o poder governamental, fazendo com que a tributação dependesse do consentimento dos governados, por intermédio dos Parlamentos (que, de modo mais direto, os representam). Ele exige que a tributação seja determinada não pelo Executivo, mas pelos representantes do povo, livremente eleitos para elaborar as leis” - **Curso...**, *op. cit.*, p. 271. No mesmo sentido, vide JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES – **Isonomia...**, *op. cit.*, p. 20. Há, entretanto, quem discorde, a exemplo de AMÉRICO LOURENÇO MASSET LACOMBE, o qual sustenta que “...com o advento do Estado Moderno o princípio da legalidade perdeu o cunho de autotributação...”, transformando-se em mera determinação para que a instituição do tributo se dê por meio de lei ordinária emanada do Poder Legislativo – **Princípios constitucionais tributários**, p. 53; JOSÉ CASALTA NABAIS afirma que “É actualmente mais do que sabido que o princípio da legalidade teve a sua origem na idéia de consentimento dos impostos por parte dos contribuintes...” - **O dever...**, *op. cit.*, p. 321.

No direito positivo brasileiro, o Princípio da Legalidade “...mereceu consagração em todas as Constituições, não sofrendo qualquer contestação”.⁵⁴²

Na atual Constituição de 1988, o Princípio da Legalidade encontra-se no artigo 5º, II, o qual prescreve que “...ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Há, também, prescrição específica para o campo dos tributos, decorrente, na visão de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, do empenho do legislador constitucional em “...acautelar direitos dos contribuintes...”.⁵⁴³

O artigo 150, I, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “...exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

3.5.3.2 Conteúdo do Princípio da Legalidade

Como vimos, o Princípio da Legalidade nasceu atrelado à exigência do consentimento da sociedade para a instituição de tributos. É essa a idéia de autotributação.

O instrumento por excelência por meio do qual a sociedade estabelece as obrigações, as permissões e as proibições que deverão ser por ela observadas é a lei, fruto do trabalho dos seus representantes, eleitos para tal fim.⁵⁴⁴

A existência do Princípio da Legalidade impõe que toda e qualquer proibição, permissão ou obrigação somente poderá ser criada por meio de lei

O mesmo se dá no campo dos tributos. O Princípio da Legalidade determina que somente a lei, ato de competência exclusiva do Poder Legislativo – federal, estadual ou municipal –, pode criar ou aumentar tributos.⁵⁴⁵

Observemos as prescrições do artigo 48 da Constituição Federal:

⁵⁴² AMÉRICO LOURENÇO MASSET LACOMBE. **Princípios...**, *op. cit.*, p. 46.

⁵⁴³ **Curso...**, *op. cit.*, p. 244.

⁵⁴⁴ *Ibidem*, p. 239.

⁵⁴⁵ No mesmo sentido: FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA – **Comentários à Constituição de 1967**, p. 382. Do mesmo autor e no mesmo sentido, mas comentando o art. 19, I, da Constituição de 1967, com a Emenda nº 1, de 1969 – **Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda nº 1, de 1969. t. II (ars. 8º - 31)**, p. 397-398; e ROBERTO BARCELLOS DE MAGALHÃES – **A Constituição Federal de 1967 comentada. t. I (arts. 1 a 106)**, p. 94.

Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, não exigida esta para o especificado nos arts. 49, 51 e 52, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente sobre:

I – sistema tributário, arrecadação e distribuição de rendas.

E a necessária observância de lei em sentido formal é tão marcante que alguns afirmam que vige, em nosso ordenamento jurídico, o **Princípio da Estrita Legalidade** e, em matéria tributária, o **Princípio da Reserva Absoluta da Lei Formal**.⁵⁴⁶

Essa denominação é equivocada. No Brasil, não há matérias reservadas ao Regulamento e matérias reservadas à Lei. Pela prescrição do artigo 5º, II, da Constituição Federal, todos os deveres necessariamente devem ser veiculados por meio de lei, eis a razão pela qual não é correto mencionar **reserva de lei**, como ensina JOSÉ ROBERTO VIEIRA.⁵⁴⁷

Diante disso, parece correto afirmar que somente a lei poderá instituir o tributo anteriormente criado, insuficientemente, é verdade, pela Constituição.

Somente o legislador poderá desenhar abstratamente a hipótese e o conseqüente, com todos os seus componentes. Assim, quando da instituição de determinado tributo, somente a lei poderá estabelecer, sempre respeitando os ditames constitucionais, qual é o comportamento que, em determinadas coordenadas de tempo e de espaço, caso ocorrido, fará nascer uma determinada relação jurídica. Também incumbe à lei estabelecer quem são os sujeitos da mencionada relação jurídica, bem como o seu objeto. Assim, a lei deverá identificar os sujeitos ativo e passivo, bem como a base de cálculo e a alíquota.⁵⁴⁸

⁵⁴⁶ ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 245 e 250.

⁵⁴⁷ Princípios constitucionais..., *op. cit.*, p. 96-97.

⁵⁴⁸ Nesse sentido, EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO afirma que “O processo de instituição de tributos consiste na descrição legislativa de seus aspectos essenciais e indissociáveis: (a) o aspecto pessoal, que determina os sujeitos da obrigação tributária; (b) o aspecto temporal, pelo qual são estabelecidas as circunstâncias de tempo, relevantes para a configuração dos fatos imponíveis; (c) o aspecto espacial, que consiste na indicação das circunstâncias de lugar relevantes para caracterização da obrigação de que se cuida; e (d) o aspecto material, que corresponde à própria descrição dos aspectos substanciais do fato ou conjunto de fatos que servem de suporte à hipótese de incidência, inclusive aqueles atinentes à determinação da base imponible e alíquotas” - **IPI...**, *op. cit.*, p. 68. No mesmo sentido, vide JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES, **Isonomia...**, *op. cit.*, p. 20; e AIRES FERNANDINO BARRETO, **Base...**, *op. cit.*, p. 67.

Como vimos, é tarefa privativa da lei, como diz ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, a de “...editar, pormenorizadamente, a norma jurídica tributária”.⁵⁴⁹

Essa lei é, de regra, ordinária. A Constituição exige, é bem verdade, lei complementar para a instituição de alguns tributos, como é o caso dos empréstimos compulsórios (artigo 148) e dos impostos da competência residual da União (artigo 154, I). Fora esses, os demais são instituídos por lei ordinária.

E, aqui, adentramos uma discussão que, nos confins do IPI, tem lugar. Se é à lei, e tão-somente a ela, atribuída a prerrogativa de estabelecer todos os elementos formadores, tanto da hipótese, quanto do conseqüente da chamada norma jurídica tributária, é possível aceitar que o Poder Executivo estabeleça, ainda que por delegação do Poder Legislativo, qualquer dos seus elementos conformadores, como por exemplo, a alíquota?

Parece-nos não ser possível, em que pese as alíquotas do IPI sejam veiculadas por meio de decreto, a exemplo do Decreto n. 6.006, de 28 de dezembro de 2006. Lembremo-nos, com EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, que “...esses atos estão sempre submetidos ao princípio da legalidade, só podendo validamente surgir em função da existência da lei a demandá-los”.⁵⁵⁰

Não é o que ocorre no caso da fixação das alíquotas. É por isso que, analisando tais situações, a doutrina não titubeia em afirmar ser caso de gritante inconstitucionalidade.⁵⁵¹

Sobre o tema, a expressão de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA resume bem a questão: “A tributação exige, em suma, um maximum de legalidade”.⁵⁵²

⁵⁴⁹ **Curso...**, op. cit., p. 245. Colha-se com ponderação, o uso, por ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, da expressão “norma jurídica tributária”.

⁵⁵⁰ **IPI...**, op. cit., p. 69.

⁵⁵¹ Para ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, trata-se de “...flagrante inconstitucionalidade” - **Curso...**, op. cit., p. 248. PAULO DE BARROS CARVALHO afirma que “...é inconstitucional certa prática, cediça no ordenamento brasileiro, e consistente na delegação de poderes para que órgãos administrativos completem o perfil jurídico de tributos” - **Curso...**, op. cit., p.62-63.

⁵⁵² **Curso...**, op. cit., p. 257.

3.5.3.3 Mitigações ao Princípio da Legalidade

3.5.3.3.1 As prescrições do artigo 153, §1º, da Constituição Federal de 1988

O artigo 153, § 1º, da Constituição Federal de 1988, prescreve que “*É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos, I, II, IV e V*” (Imposto de Importação, Imposto de Exportação, IPI e IOF, respectivamente).

Na Constituição de 1967, com a Emenda nº 1, de 1969, o artigo 21, I, II e V, possuía prescrição semelhante à do artigo 153, § 1º, da Constituição atual.⁵⁵³

O IPI, como bem ressalta EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, ostenta características que “*...o tornam adaptável às flutuações da política, das finanças, da conjuntura nacional e, até internacional...*”, o que justifica a existência da proposição prescritiva.⁵⁵⁴

Quer isso dizer que o IPI pode ser manejado extrafiscalmente. De acordo com GERALDO ATALIBA, a extrafiscalidade é “*...o emprêgo deliberado do instrumento tributário para finalidades não financeiras, mas regulatórias de comportamentos sociais, em matéria econômica, social e política*”.⁵⁵⁵

Posicionamento do qual não difere PAULO DE BARROS CARVALHO, que identifica a aplicação extrafiscal dos impostos quando a legislação traz, em seu bojo, “*...providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas...*”.⁵⁵⁶

Nos casos de extrafiscalidade, o tributo não é instituído com fins arrecadatários, que ficam em segundo plano.

⁵⁵³ Prescrevia o art. 21, I e V, da Constituição de 1967, com a Emenda nº 1, de 1969: “Compete à União instituir impôsto sobre: I – importação de produtos estrangeiros, facultado ao Poder Executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar-lhe as alíquotas ou as bases de cálculo; II - exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados, observado o disposto no final do item anterior; [...] V – produtos industrializados, também observado o disposto no final do item I;” (sic).

⁵⁵⁴ IPI..., *op. cit.*, p. 22.

⁵⁵⁵ Apontamentos..., *op. cit.*, p. 137.

⁵⁵⁶ Curso..., *op. cit.*, p. 252-253.

Dada uma noção breve do que seja a extrafiscalidade, é importante frisar que se trata de Política do Direito. O emprego do tributo com fins fiscais ou extrafiscais é matéria que está fora dos limites da Ciência do Direito em sentido estrito. Ressaltemos, porém, que, mesmo quando estejam os impostos direcionados ao alcance de fins extrafiscais, submetem-se ao regime jurídico tributário.⁵⁵⁷

Eis a razão pela qual a análise das prescrições do artigo 153, § 1º, da Constituição Federal de 1988, não deve ser contaminada com argumentos relativos à teleologia da instituição ou majoração do tributo.

O artigo 153, §1º, da Constituição Federal de 1988, prescreve, por meio da cláusula “*É facultado ao Poder Executivo...*”, uma permissão ao Poder Executivo para que ele altere as alíquotas dos impostos mencionados. Cumpre, entretanto, individualizar qual integrante do Poder Executivo é competente para exercer a prerrogativa.

Extraímos, pela leitura do artigo 76 da Carta Magna – “*O Poder Executivo é exercido pelo Presidente da República, auxiliado pelos Ministros de Estado*” –, que é o Presidente da República, ou aquele que esteja temporariamente exercendo essa função, quem se pode valer de tal prerrogativa, que é, frise-se, indelegável, nos termos do parágrafo único do artigo 84 da Constituição de 1988.⁵⁵⁸

O Presidente da República exercerá a permissão concedida pela Constituição Federal, com a observância dos ditames legais, por meio de decreto, nos termos do artigo 84, IV, da Constituição Federal de 1988, o qual prescreve competir-lhe privativamente “*...sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução*”.⁵⁵⁹

⁵⁵⁷ *Ibidem*, p. 254.

⁵⁵⁸ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 130 e Imposto..., *op. cit.*, p. 195; JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO, **O Imposto...**, *op. cit.*, p. 55; ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 296; Com visão algo diferente, EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, para quem, nos casos de minoração de alíquotas, o ato não necessariamente precisa ser de autoria do Presidente da República: “*Sustentamos que esta faculdade de variação de alíquotas expressa incumbência a ser desempenhada pelo Presidente da República. Todavia, quando a alteração for ‘para menos’, parece-nos que faltará ao contribuinte, sob a óptica do princípio da legalidade, interesse jurídico para questionar a constitucionalidade da medida, se proveniente de outro órgão do Poder Executivo. É que a garantia emergente deste princípio está voltada para a exigência (ou seja, instituição) ou o aumento do tributo sem lei que o estabeleça (art. 150, I)*” - **IPI...**, *op. cit.*, p. 73-74 e **Fundamentos...**, *op. cit.*, p. 80-81; MIGUEL HILÚ NETO. **Imposto...**, *op. cit.*, p. 261-262.

⁵⁵⁹ Há autores, a exemplo de JOSÉ ROBERTO VIEIRA - **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 130 – e de MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI - Medidas provisórias Sua Absoluta Inadequação à

Diante disso, é de se questionar se esse artigo prevê, nos casos dos impostos nele mencionados, o afastamento da observância ao Princípio da Legalidade Tributária.

De saída, dizemos que não.

A permissão concedida, pelo legislador constitucional, ao chefe do Poder Executivo, deverá respeitar os limites estabelecidos pela lei. O texto constitucional, de forma expressa, determina que “...as condições e os limites estabelecidos em lei...” devem ser observados e atendidos pelo Poder Executivo, quando da alteração das alíquotas do Imposto de Importação, do Imposto de Exportação, do IPI e do IOF.

Não é dado ao Poder Executivo, ao seu bel prazer, alterar as alíquotas desses impostos. Poderá fazê-lo tão-somente dentro das balizas estabelecidas pelo Poder Legislativo. Essa a razão pela qual reiteramos: o artigo 153, § 1º, da Constituição de 1988, não estabelece qualquer exceção ao Princípio da Legalidade. Nesse mesmo sentido, entendem juristas de tomo, tais como FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA, ANTÔNIO MAURÍCIO DA CRUZ, PINTO FERREIRA, JOSÉ ROBERTO VIEIRA, GERALDO ATALIBA e JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES, EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, RICARDO, LOBO TÔRRES, LEANDRO PAULSEN e JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO, ADRIANA STAMATO DE FIGUEIREDO, JOSÉ EDUARDO TELLINI TOLEDO e JÚLIO M. DE OIVEIRA.⁵⁶⁰

Instituição e Majoração dos Tributos, in **Revista de Direito Tributário**, n. 45, p. 135-136 – que admitem a utilização de Medida Provisória em lugar e com os limites do Decreto.

⁵⁶⁰ F. C. PONTES DE MIRANDA, comentando a prescrição do § 2º do art. 22 da Constituição de 1967, em muito semelhante à do art. 153, § 1º da atual Carta Magna, afirma que “A competência do Poder Executivo há de constar de lei complementar de que cogita o art. 19, § 1º, ou da própria lei que fez a imposição” (sic) – **Comentários à Constituição de 1967**, op. cit., p. 476. Do mesmo autor e no mesmo sentido, mas comentando o art. 21, I, da Constituição de 1967, com a Emenda nº 1, de 1969: **Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda...**, op. cit., p. 491-492; A. M. CRUZ: “...não há total e irrestrita liberdade regulamentar de variação da carga deste imposto, visto que isto somente poderá ocorrer ‘nas condições e limites estabelecidos em lei’, conforme condicionado pelos dispositivos constitucionais referidos” - **O IPI – limites constitucionais**, p. 70; P. FERREIRA: “...O Poder Executivo deverá obedecer aos limites estabelecidos pelo Congresso Nacional...” - **Comentários à Constituição brasileira. v. 5 (arts. 127 a 162)**, p. 407; J. R. VIEIRA: “...a licença do Código Máximo para que o executivo promova alterações nas alíquotas do IPI não é ampla e irrestrita, mas subordinada às demarcações que a lei impuser, com todo o desvelo que pressupõe o alto encargo da representação popular, tarefa da Casa de Leis Federal. E vem bem a tempo a alusão ao mandato do povo, porque nos enseja afirmar a exclusividade da lei ordinária para fixação das condições e limites em que o executivo pode fazer uso desta faculdade” - **A regra-matriz...**, op. cit., p. 129 e Imposto..., op. cit., p. 194-195; G. ATALIBA e J. A. L. GONÇALVES, Carga tributária..., op. cit., p. 26; E. D. BOTTALLO: “...a Constituição Federal não renunciou à exigência de lei, posto que, nesta, sempre haverá de ser estabelecidos os parâmetros dentro dos quais a variação de alíquotas poderá

Há, entretanto, quem discorde, a exemplo de AMÉRICO LOURENÇO MASSET LACOMBE e ANDRÉ DE SOUZA DANTAS ELALI.⁵⁶¹

Não podemos deixar de alertar que, após a Constituição de 1988, o Poder Legislativo não se desincumbiu, neste caso, de sua tarefa legislativa. A lei a que alude o § 1º do artigo 153 da Carta Magna não foi, ainda, editada. Satisfez-se, o Poder Legislativo, com a questionável recepção parcial do Decreto-Lei nº 1.199/71.⁵⁶²

Em sua redação original, o artigo 4º do Decreto-Lei nº 1.199/71 dispunha:

Art. 4º. O Poder Executivo, em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados, quando se torne necessário atingir os objetivos da política econômica governamental, mantida a seletividade em função da essencialidade do produto, ou, ainda, para corrigir distorções, fica autorizado:

I – a reduzir alíquotas até 0 (zero);

II – a majorar alíquotas, acrescentando até 30 (trinta) unidades ao percentual de incidência fixado na lei;

ocorrer” - **Fundamentos...**, *op. cit.* p. 79 e **IPI...**, *op. cit.*, p. 72; R. L. TÔRRES, ao tratar do tema, apesar de afirmar que, em relação aos impostos mencionados no artigo 153, § 1º, da Constituição de 1988, o Princípio da Legalidade é “...frouxo...”, é firme quando escreve que “...não desaparece o princípio da legalidade, o que é impensável no Estado de Direito, senão que tem a sua rigidez mitigada, podendo o Executivo legislar dentro de parâmetros previamente fixados pelo Legislativo...” - **Tratado...**, *op. cit.* p. 110 e 177-178; L. PAULSEN e J. E. S. MELO, apesar de afirmarem que o art. 153, § 1º da Constituição de 1988 “...atenua...” o princípio da legalidade, ressalta a necessária observância das condições e limites estabelecidos em lei - **Impostos: federais, estaduais e municipais**, p. 79-80. JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO, em obra de sua autoria, é enfático quando afirma que “O Poder Executivo, de nenhum modo, pode (sem amparo balizador na lei), instituir a alíquota do IPI: é escravo da lei no que concerne aos seus parâmetros (máximo e mínimo), só podendo flexionar a carga tributária prevista (e permitida) na lei” - **O Imposto...**, *op. cit.*, p. 55; A. S. FIGUEIREDO: “Entendemos que tal previsão não constitui, propriamente, uma exceção ao princípio da legalidade” - IPI nas operações de importação, in MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO (coord.). **PI – aspectos jurídicos relevantes**, p. 28; J. E. T. TOLEDO: “...o Poder Executivo jamais estará autorizado a suprir a ausência de determinada alíquota por falta de expressa previsão; pelo contrário, somente poderá **alterar** as alíquotas, dentro dos limites já estipulados em lei” - **O Imposto...**, *op. cit.*, p. 193; e J. M. OLIVEIRA, **O princípio da legalidade e sua aplicabilidade ao IPI e ao ICMS**, p. 252.

⁵⁶¹ A. M. LACOMBE, **Princípios...**, *op. cit.* p. 52; “Ocorre, todavia, que o próprio sistema constitucional tributário, visando o interesse coletivo, admite exceções a tal princípio da legalidade. E, conforme sustentado alhures, o IPI é um dos impostos federais que tem natureza extrafiscal, ao lado do II (Imposto de Importação), do IE (Imposto de Exportação) e do IOF (Imposto sobre Operações Financeiras), a eles não se aplicando todos os princípios que limitam o poder de tributar. Tudo, repita-se, visando o interesse público, e a natureza própria que cada uma das figuras possui no cenário constitucional tributário [...] O IPI, nesta perspectiva excepcional, não precisa se sujeitar à legalidade tributária...” - A. ELALI, **IPI...**, *op. cit.*, p. 99.

⁵⁶² O fenômeno da recepção, em poucas palavras, ocorre quando “A Constituição nova recebe a ordem normativa que surgiu sob o império de Constituições anteriores se com ela for compatível” - MICHEL TEMER, **Elementos...**, *op. cit.*, p. 38.

III – a alterar a base de cálculo em relação a determinados produtos, podendo, para êsse fim, fixar-lhes valor tributável mínimo (*sic*).

E diz-se recepção parcial pois, de saída, percebemos que o inciso III, do artigo 4º, do Decreto-Lei nº 1.199/71, não foi recepcionado, por conter prescrição mais ampla que a delineada pelo § 1º, do artigo 153, da Constituição de 1988. Este dispositivo permite ao Poder Executivo tão-somente a alteração da alíquota, silenciando em relação à base de cálculo.

Mas as indagações acerca da recepção do artigo 4º, do Decreto-Lei nº 1.199/71, pela Constituição de 1988, nem de longe cessam na incompatibilidade do seu inciso III com o artigo 153, § 1º, do Texto Constitucional.

3.5.3.3.1.1 A não-recepção do artigo 4º do Decreto-Lei nº 1.199/71 pela Constituição Federal de 1988

O tema da recepção de leis e atos normativos anteriores à ordem constitucional vigente é de fundamental importância. Em que pese essa verificação, este é um ponto, como ressalta ANDRÉ RAMOS TAVARES, “...*pouco enfrentado pela doutrina, mas de importante repercussão prática, e de intrincada solução...*”.⁵⁶³

Fixemos, de saída, a premissa de que somente leis e atos normativos juridicamente existentes – em conformidade com a Constituição vigente à época em que editados – e cujo conteúdo seja compatível com a novel Constituição podem ser por esta última recepcionados.⁵⁶⁴

Imaginemos a esdrúxula situação de que todo e qualquer ato normativo editado, ainda que, posteriormente, outro ato lhe tenha retirado a vigência, fosse recepcionado pela nova Constituição. Nesses casos, com razão conclui ANDRÉ

⁵⁶³ **Curso de direito constitucional**, p. 180.

⁵⁶⁴ Para GILMAR FERREIRA MENDES, INOCÊNCIO MÁRTIRES COELHO e PAULO GUSTAVO GONET BRANCO, o fenômeno da recepção “...corresponde a uma revalidação das normas que não desafiam, materialmente, a nova Constituição [...] O importante, então, é que a lei antiga, no seu conteúdo, não destoe da nova Constituição. Pouco importa que a forma de que o diploma se revista não mais seja prevista no novo Texto Magno. Não há conferir importância a eventual incompatibilidade de forma com a nova Constituição. A forma é regida pela lei da época do ato (*tempus regit actum*), sendo, pois, irrelevante para a recepção. Assim, mesmo que o ato normativo se exprima por instrumento diferente daquele que a nova Carta exige para a regulação de determinada matéria, permanecerá em vigor e válido se houver concordância material, i. é, de conteúdo, com as novas normas constitucionais” - **Curso de direito constitucional**, p. 203-204.

RAMOS TAVARES, estar-se-ia diante de “...um regime catastrófico e de difícil concretização”.⁵⁶⁵

Ademais disso, aproveitamos o momento para estabelecer que o termo **inconstitucionalidade** é utilizado para se referir à contrariedade do Decreto-lei nº 1.199/71 com as prescrições da Constituição de 1967, com a Emenda nº 1/1969, apesar de, na visão de alguns, ser imprópria essa denominação, sendo mais correto aludir-se à invalidade da lei ou, ainda, invalidade qualificada.⁵⁶⁶

Traçadas as linhas gerais, no sentido de que somente ocorrerá o fenômeno da recepção das leis e atos normativos considerados juridicamente existentes, é de se analisar – como desejou EDUARDO BOTTALLO, mas não pôde fazê-lo por não dispor de tempo, na conferência pronunciada na Associação dos Advogados de São Paulo, em abril de 1993 – o artigo 4º, do Decreto-Lei nº 1.199/71, a fim de estabelecer se, à época em que editado, era material e formalmente constitucional, o que lhe asseguraria a possibilidade de se cogitar de sua recepção pela Constituição Federal de 1988.⁵⁶⁷

Ao tempo da Constituição de 1967, com a Emenda nº 1/1969, o Decreto-Lei nº 1.199/71 nasceu com o vício de inconstitucionalidade, tanto material quanto formal.

A inconstitucionalidade formal decorre da não utilização do veículo introdutor adequado e constitucionalmente exigido, à época, para a inserção do enunciado prescritivo no qual se estabeleceriam os limites dentro dos quais as alíquotas do IPI poderiam flutuar. Pela simples leitura do artigo 21, I, II e V, percebemos que a Constituição de 1967, com a Emenda nº 1/1969 exigia que os limites viessem estabelecidos em lei:

⁵⁶⁵ **Curso...**, *op. cit.* p. 182.

⁵⁶⁶ “...uma vez que não existirá mais a norma constitucional que se considerava violada (substituição de uma Constituição por outra), rigorosamente falando, não se poderá estabelecer uma relação de inconstitucionalidade, mas, no máximo, uma relação de invalidade da lei, em face dos requisitos que, a sua época, eram exigidos, durante aquele período em que vigorou a norma constitucional considerada contraditada [...] a relação de incompatibilidade entre as normas infraconstitucionais anteriores e a Constituição anterior não mais pode ser qualificada, apropriadamente, de inconstitucionalidade (sugere-se a nomenclatura de invalidade qualificada, durante o período em que vigorou a Constituição anterior” - *Ibidem*, p. 181-182.

⁵⁶⁷ “Seria muito cativante se nós tivéssemos tempo para discutir onde entra o decreto-lei em tudo isso...” - Linhas básicas do IPI, **Revista de direito tributário**, v. 13-14, p. 196.

Art. 21. Compete à União instituir impôsto sôbre:

I - importação de produtos estrangeiros, facultado ao Poder Executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar-lhe as alíquotas ou as bases de cálculo;

[...]

V - produtos industrializados, também observado o disposto no final do item I (*sic*).

Desconsiderando essa prescrição, foram os limites estabelecidos por meio de decreto-lei. Na referida Constituição de 1967, com a Emenda nº 1/1969, a figura do decreto-lei era disciplinada pelo artigo 55.

Art. 55. O Presidente da República, em casos de urgência ou de interesse público relevante, e desde que não haja aumento de despesa, poderá expedir decretos-leis sôbre as seguintes matérias:

I – segurança nacional;

II – finanças públicas, inclusive normas tributárias; e

III – criação de cargos públicos e fixação de vencimentos (*sic*).

Concluimos que, do alerta feito por ROBERTO BARCELLOS DE MAGALHÃES, – para o qual a interpretação dos pressupostos constitucionais do decreto-lei deve ser restritiva, sob pena de “...*hipertrofia do seu poder legiferante, em detrimento do genuíno poder legislativo do Congresso Nacional*” – sequer tomou conhecimento o Poder Executivo.⁵⁶⁸

A inconstitucionalidade formal é, ao nosso ver, flagrante. Mas caso se esquecesse por um momento da existência da mencionada inconstitucionalidade formal, ainda assim subsistem as inconstitucionalidades materiais.

A primeira delas decorre da afronta ao artigo 6º, parágrafo único, da Constituição de 1967, com a Emenda nº 1/1969. Esse artigo prescreve a Tripartição das Funções do Estado – “*São Podêres da União, independentes e harmônicos, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário*”. Seu parágrafo único, por sua vez, contém proibição expressa à delegação de atribuições e à invasão, por um dos “poderes”, da competência de outro “poder” – “*Salvo as exceções previstas nesta Constituição, é vedado a qualquer dos Podêres delegar atribuições; quem fôr investido na função de um dêles não poderá exercer a de outro*” (*sic*).

Entretanto, apesar da vedação expressa, o Poder Executivo descaradamente invadiu a competência do Poder Legislativo, no que se refere à

⁵⁶⁸ A Constituição..., *op. cit.*, p. 187.

determinação dos limites dentro dos quais poderia ele próprio, Poder Executivo, alterar as alíquotas daqueles impostos.⁵⁶⁹

Com efeito, ao analisarmos as regras do decreto-lei, constantes dos §§ 1º e 2º do artigo 55, anteriores à alteração promovida pela Emenda Constitucional nº 22, 29 de junho de 1982, percebemos que era possível, mesmo nos casos de sua rejeição por parte do Congresso Nacional, que os limites estabelecidos pelo Poder Executivo, ao arrepio do Poder Legislativo, fossem considerados válidos e merecessem obediência. É que, à época, prescrevia o § 1º do artigo 55:

§ 1º Publicado o texto, que terá vigência imediata, o Congresso Nacional o aprovará ou rejeitará, dentro de sessenta dias, não podendo emendá-lo; se, nesse prazo, não houver deliberação, o texto será tido por aprovado.

Enquanto o seu § 2º estabelecia que “A rejeição do decreto-lei não implicará a nulidade dos atos praticados durante a sua vigência”.

Não bastasse isso, outra questão surge, quando analisamos o artigo 4º, I, do Decreto-Lei nº 1.199/71. De acordo com esses enunciados, o Poder Executivo fica autorizado, “...quando se torne necessário atingir os objetivos da política econômica governamental, mantida a seletividade em função da essencialidade do produto, ou, ainda, para corrigir distorções” a reduzir as alíquotas do IPI até 0 (zero).

Compartilhamos da opinião de que a alíquota zero nada mais é do que uma forma de isenção, na esteira dos ensinamentos de PAULO DE BARROS CARVALHO, acompanhados por EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO e AIRES

⁵⁶⁹ ANTÔNIO MAURÍCIO DA CRUZ bem demonstra a impossibilidade de delegação de atribuições entre os “Poderes”: “...a alteração de base de cálculo ou de alíquotas por ato do Poder Executivo há de se conformar às condições e limites previamente estipulados em ato do Poder Legislativo e este, em atenção à indelegabilidade de suas funções, não pode conceder àquele irrestrita permissão para alterar os fatores de cálculo da obrigação, o que significaria vedada transferência de atribuições” - **O IPI...**, op. cit., p. 71. Em sentido contrário, PAULO ROBERTO CABRAL NOGUEIRA, que, escrevendo ao tempo da Constituição de 1967, com a Emenda nº 1/1969, sustentava que essa “delegação” de atribuições seria constitucional. Afirma o autor que “O princípio do art. 6.º, parágrafo único, que veda a *qualquer dos poderes delegar atribuições*, quando excepcionado pela Constituição, traz, normalmente, hipóteses e condições estabelecidas na própria Constituição (v. art. 55) ou, pelo menos, remete à lei o estabelecimento de condições e limites. A segunda hipótese é a que encontramos no caso do IPI, onde é ‘facultado ao Poder Executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar-lhes as alíquotas ou bases de cálculo’ (art. 21, cláusulas finais dos itens I e V)” - **Do imposto sobre produtos industrializados**, p. 65.

FERNANDINO BARRETO, na qual ocorre a mutilação parcial do critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária, no ponto da alíquota.⁵⁷⁰

Diante disso, se a alíquota zero é uma forma de isenção, como compatibilizar o inciso I do artigo 4º do Decreto-Lei nº 1.199/71 com o fato de que as isenções somente podem ser concedidas por meio de lei, na medida em que são o outro lado da moeda, por assim dizer, do exercício da competência tributária, exercitável apenas por meio de lei? E, ainda, como o compatibilizar com o artigo 176 do Código Tributário Nacional, que prescreve: “*A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração*”.

Neste caso, abriu-se a possibilidade, por meio de decreto-lei, de ser uma isenção estabelecida pelo Poder Executivo, pela via do decreto. É, essa, mais uma inconstitucionalidade do decreto-lei nº 1.199/71.

Pelas flagrantes contrariedades desse decreto-lei, em especial do seu artigo 4º, em face da Constituição Federal de 1967, com a Emenda nº 1/1969, acreditamos que o mencionado dispositivo é inconstitucional, e, portanto, nulo ou ainda juridicamente inexistente, e, em razão disso, não poderia ter sido recepcionado pela Constituição Federal de 1988.

Não nos parece correta a idéia esboçada por ANDRÉ RAMOS TAVARES:

Se a lei era inválida, mas a invalidade só poderia ser reconhecida a partir do momento em que fosse declarada em controle judicial, e como não havia sido declarada anteriormente à Constituição de 1988, então o magistrado terá de conferir à norma o *status* de recepcionada. E, se a lei foi recepcionada, presume-se constitucional....⁵⁷¹

Não concordamos em condicionar a não-recepção de ato eivado de inconstitucionalidade e, portanto, nulo, à declaração de inconstitucionalidade por parte do Supremo Tribunal Federal. Até mesmo porque é possível que, apesar das flagrantes inconstitucionalidades, o Supremo Tribunal Federal possa não ter tido a oportunidade de sobre ele se manifestar, quer porque, à época, não foi proposta

⁵⁷⁰ P. B. CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 521-530; E. D. BOTTALLO, **IPI...**, *op. cit.*, p. 56; e A. F. BARRETO, **Base...**, *op. cit.*, p. 76.

⁵⁷¹ **Curso...**, *op. cit.*, p. 184.

ação direta de inconstitucionalidade, ou, ainda, porque jamais ventilada a questão em sede de recurso extraordinário, que é exatamente o caso do artigo 4º do decreto-lei nº 1.199/71.

Esses são os motivos que nos conduzem à conclusão de que o decreto-lei nº 1.199/71 não poderia ter sido recepcionado pela Constituição Federal de 1988. Dessa forma, não há como ignorar o fato de se estar diante de inconstitucionalidade por omissão, na medida em que o legislador não se desincumbiu de editar a lei prevista pelo artigo 153, § 1º, da Constituição Federal de 1988.

3.5.3.3.1.2 As incompatibilidades do artigo 4º do Decreto-Lei nº 1.199/71 com a Constituição Federal de 1988

Em que pese a convicção de que o artigo 4º do decreto-lei nº 1.199/71 não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, o fato é que tanto o Poder Executivo quanto o Poder Judiciário o aplicam sem maiores constrangimentos, o que impõe o seu exame.⁵⁷²

⁵⁷² Em sentido contrário à não-recepção, vide JÚLIO M. DE OLIVEIRA, **O princípio ...**, *op. cit.*, p. 251; Observemos, a título exemplificativo, os seguintes decretos, baixados no último quinquênio, alterando alíquotas do IPI: Decreto nº 6.826, de 20 de abril de 2009 (DOU de 20.4.2009); Decreto nº 6.825, de 17 de abril de 2009 (DOU de 17.4.2009); Decreto nº 6.823, de 16 de abril de 2009 (DOU de 17.4.2009); Decreto nº 6.809, de 30 de março de 2009 (DOU de 31.3.2009); Decreto nº 6.743, de 15 de janeiro de 2009 (DOU de 16.1.2009); Decreto nº 6.723, de 30 de dezembro de 2008 (DOU de 31.12.2008); Decreto nº 6.696, de 17 de dezembro de 2008 (DOU de 18.12.2008); Decreto nº 6.687, de 11 de dezembro de 2008 (DOU de 12.12.2008); Decreto nº 6.677, de 5 de dezembro de 2008 (DOU de 4.12.2008); Decreto nº 6.588, de 1º de outubro de 2008 (DOU de 1º.10.2008); Decreto nº 6.520, de 30 de julho de 2008 (DOU de 31.7.2008); Decreto nº 6.501, de 2 de julho de 2008 (DOU de 3.7.2008); Decreto nº 6.465, de 27 de maio de 2008 (DOU de 28.5.2008); Decreto nº 6.455, de 12 de maio de 2008 (DOU de 13.5.2008); Decreto nº 6.227, de 8 de outubro de 2007 (DOU de 9.10.2007); Decreto nº 6.225, de 4 de outubro de 2007 (DOU de 5.10.2007); Decreto nº 6.184, de 13 de agosto de 2007 (DOU de 14.8.2007); Decreto nº 6.158, de 16 de julho de 2007 (DOU de 17.7.2007); Decreto nº 6.072, de 3 de abril de 2007 (DOU de 4.4.2007); Decreto nº 6.024, de 22 de janeiro de 2007 (Edição Extra do DOU de 22.1.2007); Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006 (DOU de 29.12.2006 Republicado no DOU de 08.01.2007); Decreto nº 5.905, de 21 de setembro de 2006 (DOU de 22.9.2006); Decreto nº 5.804, de 9 de junho de 2006 (DOU de 12.6.2006); Decreto nº 5.802, de 8 de junho de 2006 (DOU de 9.6.2006); Decreto nº 5.618 de 13 de dezembro de 2005 (DOU de 14.12.2005); Decreto nº 5.468, de 15 de junho de 2005 (DOU de 16.6.2005); Decreto nº 5.466, de 15 de junho de 2005 (DOU de 16.6.2005); Decreto nº 5.326, de 30 de dezembro de 2004 (DOU de 30.12.2004); Decreto nº 5.298, de 6 de dezembro de 2004 (DOU de 7.12.2004); Decreto nº 5.282, de 23 de novembro de 2004 (DOU de 24.11.2004); Decreto nº 5.173, de 06 de agosto de 2004 (DOU de 09.8.2004); Decreto nº 5.072, de 10 de maio de 2004 (DOU de 11.5.2004); Decreto nº 5.058, de 30 de abril de 2004 (DOU de 30.4.2004); Decreto nº 4.955, de 15 de janeiro de 2004 (DOU de 16.1.2004).

Neste momento, é de se estabelecer duas linhas de análise. A relativa à compatibilidade material e aquela que se refere à compatibilidade formal do decreto-lei nº 1.199/71. E isso porque o fenômeno da recepção mira o conteúdo material do enunciado prescritivo, não sendo, a incompatibilidade formal com a nova Constituição, razão suficiente para impedir a sua recepção.

E aqui convém abrir um parêntesis: o mencionado decreto-lei, após a sua recepção pela Constituição Federal de 1988, não deixará de ter a natureza de decreto-lei, mas a sua eficácia será de outro instrumento introdutório de enunciados prescritivos, qual seja, de lei ordinária.

Aqueles que se propuseram a estudar o assunto, como MICHEL TEMER e ANDRÉ RAMOS TAVARES, afirmam que os enunciados prescritivos que não forem contrários à nova ordem constitucional serão recepcionados e revestir-se-ão com a nova roupagem que lhe atribua a novel Constituição. É o emblemático caso do Código Tributário Nacional que, em 1966 nasceu como lei ordinária, mas foi recepcionado pela Constituição de 1988 com eficácia de lei complementar.⁵⁷³

Diante disso, desde que aceita essa recepção, com base no artigo 153, § 1º, da Constituição de 1988 e no artigo 4º, I e II, do decreto-lei nº 1.199/71, o Poder Executivo poderá, por meio de decreto, alterar as alíquotas, minorando-as até zero ou majorando-as em até trinta pontos percentuais.⁵⁷⁴

É de frisarmos, entretanto, que, assim como a Constituição de 1967, com a Emenda nº 1/1969, a Constituição de 1988 exige que as isenções sejam

⁵⁷³ “A Constituição nova *recebe* a ordem normativa que surgiu sob o império de Constituições anteriores se com ela for compatível. É o fenômeno da *recepção*, que se destina a dar continuidade às relações sociais sem necessidade de nova, custosa, difícil e quase impossível manifestação legislativa ordinária. Ressalte-se, porém, que a nova ordem constitucional recepciona os instrumentos normativos anteriores dando-lhes novo fundamento de validade e, muitas vezes, nova roupagem. Explica-se: com o advento de nova Constituição, a ordem normativa anterior, comum, perde seu antigo fundamento de validade para, em face da recepção, ganhar novo suporte. Da mesma forma, aquela legislação, ao ser recebida, ganha a natureza que a Constituição nova atribui a atos regentes de certas matérias. Assim, leis anteriores tidas por *ordinárias* podem passar a *complementares*; *decretos-leis* podem passar a ter a natureza de *leis ordinárias*; *decretos* podem obter característica de *leis ordinárias*” - M. TEMER, **Elementos...**, *op. cit.*, p. 38. “Há, contudo, uma espécie de diretriz, que pode ser expressa ou não, segundo a qual as normas anteriores, que não sejam incompatíveis com a nova ordem, continuam a existir como tais, mas já agora com fundamento de validade na nova Constituição. Admite-se, aqui, como se percebe, a ocorrência de uma espécie de novação. A novação significa o revigoramento das leis antigas, que passam por um processo de nova leitura e atribuição de significado” – A. R. TAVARES, **Curso...**, *op. cit.* p. 179.

⁵⁷⁴ Observe-se que a majoração possível é em até trinta pontos percentuais e não em trinta por cento. Assim, uma alíquota hipotética de 50% poderia ser aumentada até 80% e não até 65%.

estabelecidas por meio de lei, não complementar, mas sim lei ordinária específica. São essas as prescrições do artigo 150, § 6º:

Art. 150...

§ 6º. Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

Há, portanto, incompatibilidade das prescrições do artigo 4º do decreto-lei nº 1.199/71, quando este autoriza o Poder Executivo a, por meio de decreto, estabelecer uma isenção, reduzindo as alíquotas até zero.⁵⁷⁵

3.5.3.3.1.3 A necessária motivação do decreto que altera as alíquotas do IPI

Os decretos inserem-se numa noção ampla de ato administrativo. Tem-se por ato administrativo, no escólio de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, a *“...declaração do Estado (ou de quem lhe faça as vezes – como, por exemplo, um concessionário de serviço público), no exercício de prerrogativas públicas, manifestada mediante providências jurídicas complementares da lei a título de lhe dar cumprimento, e sujeitas a controle de legitimidade por órgão jurisdicional”*.⁵⁷⁶

Quando se menciona **perfeição, validade e eficácia** do ato administrativo, está-se a referir ao **cumprimento de todas as fases relativas à sua produção, à sua conformidade com as determinações do sistema de direito positivo e à possibilidade de produzir efeitos**, respectivamente.

⁵⁷⁵ No mesmo sentido, vide JÚLIO M. DE OLIVEIRA, o qual afirma que “...a instituição da alíquota zero por decreto é invasão de competência legislativa, que esvazia o instituto da isenção tributária legal e torna o Poder Executivo detentor do poder de revogar normas inseridas no sistema jurídico pelo Poder Legislativo” - **O princípio**..., *op. cit.*, p. 278-282.

⁵⁷⁶ **Curso**..., *op. cit.*, p. 356.

No que se refere ao ato administrativo, é possível identificar os pressupostos de existência e os pressupostos de validade. A motivação integra o rol dos pressupostos de validade do ato administrativo.⁵⁷⁷

É por meio dela que se esclarece a razão pela qual foi praticado o ato administrativo, constituindo o que JUAREZ FREITAS denominou de “...escudo do cidadão contra arbitrariedades e desvios invertebrados”.⁵⁷⁸

É esse – o da motivação – o momento no qual o “...administrador público justifica sua ação administrativa...”, com a indicação dos pressupostos de fato e de direito, como ensina HELY LOPES MEIRELLES.⁵⁷⁹

Importante, nesse particular, fazermos referência à posição de ANTÔNIO CARLOS DE ARAÚJO CINTRA, em seu clássico **Motivo e motivação do ato administrativo**:

...a idéia de motivação deve partir da constatação de que ela constitui um discurso, ou seja um conjunto de proposições ligadas entre si e inseridas num contexto autonomamente identificável. Considerada como signo lingüístico complexo, em sentido próprio, a motivação se caracteriza por sua intencionalidade, apresentando-se como um discurso destinado a justificar racionalmente o ato motivado.⁵⁸⁰

Para ANDRÉ PARMO FOLLONI,

Entende-se por motivação a exposição das razões que fundamentam a edição do ato administrativo. Consiste na exposição dos pressupostos de direito e de fato que motivaram o ato administrativo, isto é: demonstrar i) a existência de uma norma jurídica abstrata e geral e ii) a ocorrência de um fato correspondente à hipótese daquela norma.⁵⁸¹

⁵⁷⁷ CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 370. No mesmo sentido, CARLOS ARI SUNDFELD, Motivação do ato administrativo como garantia dos administrados, *In Revista de direito público*, v. 75, p. 118.

⁵⁷⁸ **Discrecionalidade administrativa e o direito fundamental à boa administração pública**, p. 48.

⁵⁷⁹ **Direito administrativo brasileiro**, p. 181.

⁵⁸⁰ **Motivo e motivação do ato administrativo**, p. 106-107.

⁵⁸¹ **Teoria do ato administrativo**, p. 80.

É a enunciação de pertinência lógica entre os fatos ocorridos e o ato praticado, á qual alude CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO.⁵⁸²

De regra, a motivação deve estar presente no próprio documento formalizador do ato administrativo.⁵⁸³

Todavia, não é esse o entender do Supremo Tribunal Federal, que, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 225.602-8, firmou a posição de que a motivação deve constar do procedimento da formação do decreto ou de sua exposição de motivos. Eis as palavras do Ministro CARLOS VELLOSO:

No que concerne à motivação do ato administrativo, ou do decreto que alterou as alíquotas, o que deve ser reconhecido é que a motivação encontra-se no processo administrativo, ou na exposição de motivos que levou o Presidente da República a baixar o decreto que majorou as alíquotas. É que os motivos do decreto não vêm nele próprio, mas estão no procedimento administrativo de sua formação.⁵⁸⁴

É essa a razão pela qual podemos afirmar, na companhia segura de EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, que a permissão constitucionalmente outorgada ao Poder Executivo nem de longe se converte em “...ação arbitrária e irrazoável”, de vez que sempre deverá ser, o ato administrativo, com base nela baixado, acompanhado da respectiva motivação.⁵⁸⁵

3.5.3.3.2 Medidas Provisórias e a matéria tributária

Após o exame do Princípio da Legalidade, surge a duvida: tributos podem ser instituídos ou aumentados por medida provisória?

Antes de responder à pergunta, é imprescindível examinarmos o direito positivo, na parte que se refere à medida provisória, para somente após, analisar sua natureza jurídica e seus pressupostos constitucionais.

⁵⁸² **Curso...**, *op. cit.*, p. 371.

⁵⁸³ ANDRÉ PARMO FOLLONI, **Teoria...**, *op. cit.* p. 80.

⁵⁸⁴ Supremo Tribunal Federal, RExt nº 225.608-2, rel. Min, CARLOS VELLOSO, disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>, acesso em 8 de dezembro de 2009.

⁵⁸⁵ **IPI...**, *op. cit.*, p. 76

O desenho constitucional das medidas provisórias traçado pelo constituinte originário encontrava-se na redação original do artigo 62 da Constituição Federal, que prescrevia⁵⁸⁶:

Art. 62. Em casos de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional, que, estando em recesso, será convocado extraordinariamente para se reunir no prazo de 5 (cinco) dias.

Parágrafo único. As medidas provisórias perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de 30 (trinta) dias, a partir de sua publicação, devendo o Congresso Nacional disciplinar as relações jurídicas delas decorrentes.

Havia algo que incomodava o Poder Executivo, que tantas vezes desrespeitou a Constituição Federal, ao editar medidas provisórias em casos nos quais ausentes os seus requisitos autorizadores: a relevância e a urgência. O diagnóstico é de GERALDO ATALIBA, para o qual “*Multiplicaram-se usurpações de função pelo Executivo, com frequência assustadora*”.⁵⁸⁷

Tratava-se do parágrafo único do artigo 62, que poderia fazer com que todas as medidas provisórias, até então editadas com base, por exemplo, na governabilidade, perdessem sua eficácia.

Diante disso, o Poder Executivo, atuando nos bastidores do jogo político, fez com que se aprovasse a Emenda Constitucional nº 32/2001. Resguardadas as devidas proporções, assim como as Torres Gêmeas, em *Wall Street*, os direitos e garantias dos contribuintes, cláusulas intocáveis, também sofreram um ataque terrorista no dia 11 de setembro de 2001.⁵⁸⁸

Essa Emenda Constitucional, como bem afirma ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, “...marotamente...”, alterou o artigo 62 da Constituição Federal e substituiu o parágrafo único por doze parágrafos, em uma escancarada afronta aos direitos e garantias individuais dos contribuintes.⁵⁸⁹

⁵⁸⁶ ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 272.

⁵⁸⁷ GERALDO ATALIBA **República e constituição**, p. 19.

⁵⁸⁸ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Bocage e o Terrorismo constitucional das Medidas Provisórias Tributárias: a Emenda pior do que o Soneto, in ROBERTO FERRAZ (coord.), **Princípios e limites da tributação**.

⁵⁸⁹ **Curso...**, *op. cit.*, p. 273. Eis o texto após a Emenda: “Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional. § 1º É vedada a edição de medidas provisórias

Não bastasse a inconstitucional reconstrução do artigo 62 da Constituição Federal, a Emenda Constitucional nº 32/2001 continha um artigo 2º, cujas prescrições estabeleciam que *“as medidas provisórias editadas em data anterior à da publicação desta Emenda continuam em vigor até que medida provisória ulterior as revogue explicitamente ou até deliberação definitiva do Congresso Nacional”*.

Essa Emenda Constitucional inegavelmente fere a cláusula pétrea da separação das funções do Estado, prevista no artigo 60, § 4º, III, e, ainda, aquela que protege os direitos e garantias individuais, prevista no mesmo artigo 60, § 4º, IV.

Em que pese a flagrante inconstitucionalidade da Emenda Constitucional em questão, o fato é que o artigo 62 está posto e produzindo efeitos, o que impõe o seu exame, a fim de analisar seus reflexos em matéria tributária.

De acordo com o “*caput*” do artigo 62 da Constituição Federal, tanto em sua redação original quanto naquela conferida pela inconstitucional Emenda nº 32/2001, são requisitos autorizadores da edição de medida provisória a **relevância** e a

sobre matéria: I – relativa a: a) nacionalidade, cidadania, direitos políticos, partidos políticos e direito eleitoral; b) direito penal, processual penal e processual civil; c) organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros; d) planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos adicionais e suplementares, ressalvado o previsto no art. 167, § 3º; II – que vise à detenção ou seqüestro de bens, de poupança popular ou qualquer outro ativo financeiro; III – reservada à lei complementar; IV – já disciplinada em projeto de lei aprovado pelo Congresso Nacional e pendente de sanção ou veto do Presidente da República”. § 2º. Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada. § 3º. As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12, perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei, no prazo de 60 (sessenta) dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes. § 4º. O prazo a que se refere o § 3º contar-se-á da publicação da medida provisória, suspendendo-se durante os períodos de recesso do Congresso Nacional. § 5º. A deliberação de cada uma das Casas do Congresso Nacional sobre o mérito das medidas provisórias dependerá de juízo prévio sobre o atendimento de seus pressupostos constitucionais. § 6º. Se a medida provisória não for apreciada em até 45 (quarenta e cinco) dias contados de sua publicação, entrará em regime de urgência, subsequente, em cada uma das Casas do Congresso Nacional, ficando sobrestadas, até que se ultime a votação, todas as demais deliberações legislativas da Casa em que estiver tramitando. § 7º. Prorrogar-se-á uma única vez por igual período a vigência de medida provisória que, no prazo de 60 (sessenta) dias, contado de sua publicação, não tiver a sua votação encerrada nas duas Casas do Congresso Nacional. § 8º. As medidas provisórias terão sua votação iniciada na Câmara dos Deputados. § 9º. Caberá à comissão mista de deputados e senadores examinar as medidas provisórias e sobre elas emitir parecer, antes de serem apreciadas, em sessão separada, pelo Plenário de cada uma das Casas do Congresso Nacional. § 10. É vedada a reedição, na mesma sessão legislativa, de medida provisória que tenha sido rejeitada ou que tenha perdido sua eficácia por decurso de prazo. § 11. Não editado o decreto legislativo a que se refere o § 3º até 60 (sessenta) dias após a rejeição ou perda de eficácia de medida provisória, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidas. § 12. Aprovado projeto de lei de conversão alterando o texto da medida provisória, esta manter-se-á integralmente em vigor até que seja sancionado ou vetado o projeto”.

urgência. Notamos, portanto, que “...é imprescindível que à relevância se some a urgência”.⁵⁹⁰

Entretanto, somente o requisito da **urgência** é relevante para a análise que ora desenvolvemos, razão pela qual não trataremos do requisito da **relevância**.

Para encontrarmos a exata dimensão da urgência que, em conjunto com a relevância, autoriza a edição de medidas provisórias, devemos percorrer o mesmo caminho trilhado por GERALDO ATALIBA, à época do decreto-lei previsto no artigo 58 da Constituição de 1967.⁵⁹¹

Analisemos o menor tempo possível para a aprovação de uma lei ordinária, ou seja, quando solicitada pelo Presidente da República urgência na apreciação de projetos de sua iniciativa.

Iniciemos a verificação do referido processo legislativo sumário, previsto no artigo 64 da Constituição Federal.

Prescreve o § 1º do artigo 64 da Constituição Federal que “O Presidente da República poderá solicitar urgência para apreciação de projetos de sua iniciativa”.

Nesses casos, de acordo com o § 2º do mesmo artigo, a Câmara dos Deputados e o Senado Federal terão, sucessivamente, 45 (quarenta e cinco) dias para se manifestarem sobre a proposição. Caso isso não aconteça, todas as demais deliberações, com exceção daquelas que tenham prazo constitucional determinado, restarão sobrestadas até o término da votação.⁵⁹²

Por fim, o § 3º do artigo 64 dispõe que a Câmara tem o prazo de 10 (dez) dias para apreciar as emendas do Senado Federal.

Parece, portanto, que se estará diante de **urgência** ou de matéria urgente, quando a edição dos atos normativos a ela referentes não puder aguardar cem dias, que é o prazo máximo de aprovação de lei ordinária em regime de urgência, quando houver emenda do Senado Federal.⁵⁹³

De saída, parece-nos que não há lugar para Medida Provisória em matéria tributária. Além de afrontar o Princípio da Separação das Funções do Estado e o

⁵⁹⁰ ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, *Curso...*, op. cit., p. 277.

⁵⁹¹ **O Decreto-Lei na Constituição de 1967**, p. 32.

⁵⁹² “§ 2º. Se, no caso do § 1º, a Câmara dos Deputados e o Senado Federal não se manifestarem sobre a proposição, cada qual, sucessivamente, em até quarenta e cinco dias, sobrestar-se-ão todas as demais deliberações legislativas da respectiva Casa, com exceção das que tenham prazo constitucional determinado, até que se ultime a votação”

⁵⁹³ ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, *Curso...*, op. cit., p. 278.

Princípio da Estrita Legalidade, não é possível compatibilizá-la com o Princípio da Anterioridade.⁵⁹⁴

Lembre-mos que os efeitos das medidas provisórias, apesar de imediatos, são precários e reversíveis. A instituição ou majoração de tributos, por meio desse expediente, afrontaria o Princípio da Segurança Jurídica e, o com ele conectado, Princípio da Não Surpresa.⁵⁹⁵

Frisemos, ainda, o imprescindível papel que desempenha o Princípio da Legalidade na instituição ou no aumento dos tributos. É por meio dele que se realiza a autotributação. Não bastasse toda a evolução história a privilegiar a instituição ou majoração de tributos por meio de lei, a própria Constituição Federal o exige, em seu artigo 150, I. Como bem lembra ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, “...a medida provisória não é lei; só se transforma em lei quando ratificada pelo Congresso Nacional”.⁵⁹⁶

O § 2º do artigo 62 estabelece uma profunda incongruência.

Ora, se a Medida Provisória tem como pressuposto constitucional a **urgência**, como explicar que as medidas provisórias que impliquem instituição ou majoração de impostos, exceto o Imposto de Importação, o Imposto de Exportação, o IPI, o IOF e o Imposto Extraordinário de Guerra, produzirão efeitos apenas no exercício seguinte e isso somente se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada?

Que urgência é essa que pode esperar até o início do próximo exercício financeiro?

Surge então a questão de saber, nos impostos que são excepcionados pelo Texto Constitucional à observância dos Princípios da Anterioridade Genérica e Nonagesimal, se eles poderiam ser instituídos ou aumentados por meio de Medidas Provisórias.

Embora haja doutrinadores de tomo a admitir ser possível o manejo de Medidas Provisórias com o escopo de instituir ou aumentar os impostos não submetidos ao Princípio da Anterioridade, seja ela Genérica ou Nonagesimal, a

⁵⁹⁴ Em sentido contrário: MANOELA FLORET SILVA XAVIER, **IPI...**, *op. cit.*, p. 6.

⁵⁹⁵ ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, **Curso...**, *op. cit.*, p. 283.

⁵⁹⁶ *Idem.*

exemplo de EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, acompanhamos o raciocínio de JOSÉ ROBERTO VIEIRA.⁵⁹⁷

Na visão do professor da Universidade Federal do Paraná, somente nos casos de alteração de alíquotas dos impostos previstos no artigo 153, § 1º, da Constituição Federal, é que haveria lugar para medidas provisórias em matéria tributária. São suas palavras:

É evidente a improbabilidade da hipótese, pois se pode o Presidente da República tomar a medida por decreto dificilmente fa-lo-ia pelo caminho mais árduo da medida provisória. É uma possibilidade, contudo, e não encontramos razão alguma para rechaçá-la. Se unipessoalmente poderia o presidente fazê-lo, e resolve convidar para a decisão os representantes do povo e dos estados, prestigiando os princípios mencionados (Legalidade, República e Tripartição das Funções), mais o da Democracia, acrescentaríamos, não vemos fundamento para negar-lhe isso, senão, ao contrário, só fundamento para encômios.⁵⁹⁸

Dessa forma, medida provisória em matéria tributária tem lugar somente nos casos de alteração de alíquotas dos impostos previstos no artigo 153, § 1º, da Constituição Federal e isso tão-somente se o Presidente da República optar por compartilhar o exercício da competência que lhe é privativa, com o Poder Legislativo.

3.6 Princípio da Igualdade

O artigo 5º, II, da Constituição Federal prescreve que “*Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade...*”.

Mas essa igualdade não se restringe à igualdade formal, na qual todos são tratados de forma igual, sem se atentar para as especificidades de cada um. A igualdade de que se trata não é aquela relativa à aplicação do direito, que se dá de forma indiscriminada para todos. Se assim fosse haveria uma igualdade meramente

⁵⁹⁷ E. D. BOTTALLO, *IPI...*, *op. cit.*, p. 71.

⁵⁹⁸ JOSÉ ROBERTO VIEIRA. Medidas provisórias tributárias e segurança jurídica..., *op. cit.*, p. 360.

formal que desaguaria, inevitavelmente, em desigualdade material, como alerta JOSÉ AFONSO DA SILVA.⁵⁹⁹

É necessário que haja igualdade não apenas perante a lei, mas na lei, ou seja, na criação do direito. Na visão de JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, essa idéia está diretamente ligada ao alcance da igualdade material, através da lei; que conduz à noção comumente encontrada em textos que tratam da igualdade, e que remonta à **Ética à Nicômaco**, de Aristóteles, e à **Oração aos Moços** – texto dirigido aos formandos da Faculdade de Direito do Largo São Francisco, de 1921 – do, orgulhosamente, brasileiro, RUI BARBOSA, quando declama “...o enunciado de maior beleza...”, na visão de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, pois a lição está mais próxima da poesia, e longe da aridez jurídica⁶⁰⁰:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade [...] Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real⁶⁰¹

Insatisfeito e tomando tais lições apenas como o ponto de partida, CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO avançou, aprofundando o estudo sobre o princípio que GERALDO ATALIBA denominou de “...pedra básica de todos os institutos jurídicos”.⁶⁰²

Partiu do questionamento “**o que permite radicalizar alguns sob a rubrica de iguais e outros sob a rubrica de desiguais?**”, com o escopo de identificar quais são as desequiparações juridicamente permitidas, na medida em que é evidente que as pessoas são diferentes e que, justamente por isso, deve o direito tratá-las também dessa maneira. As normas discriminam situações de forma a estabelecer regimes jurídicos próprios para pessoas em diferentes situações.⁶⁰³

⁵⁹⁹ Curso..., op. cit., p. 212-213.

⁶⁰⁰ J. J. G. CANOTILHO, **Direito**..., op. cit., p. 427-428; e J. R. VIEIRA, **Princípios constitucionais**..., op. cit., p. 98.

⁶⁰¹ RUI BARBOSA, **Oração aos moços**, p. 26.

⁶⁰² C. A. B. DE MELLO, **O conteúdo**..., op. cit., p. 11; e G. ATALIBA. **Apontamentos**..., op. cit., p. 93.

⁶⁰³ CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, **O conteúdo**..., op. cit., p. 12-13.

Mas essa função não é livre. Antes disso, é cercada por limites, os quais procurou, CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, desvendar.

Inicia, o professor titular de Direito Administrativo da PUC-SP, desmistificando a idéia de que alguns fatores – como cor da pele, sexo ou religião – não podem ser tomados como critérios para o estabelecimento da discriminação normativa. E o faz citando convincentes exemplos. Assim, conclui que “...*qualquer elemento residente nas coisas, pessoas ou situações, pode ser escolhido pela lei como fator discriminatório...*”, pois não é neles que estará eventual mácula ao Princípio da Igualdade. Haverá desrespeito ao Princípio da Isonomia se inexistir vínculo entre o **elemento** ou **fator de discriminação** eleito e a diferença de tratamento dele decorrente, e, por fim, se esse vínculo for incompatível com os valores constitucionais.⁶⁰⁴

CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO estabelece três fatores que se devem considerar por ocasião da tentativa de identificação do que ele chama de *quebra da isonomia*. O primeiro refere-se ao “...*fator de discrímen...*” (elemento de desigualação). O segundo diz com a “...*correlação lógica abstrata...*” entre o fator de *discrímen* e a diferença de tratamento estabelecida. E, por fim, o terceiro alude à necessidade de conformidade entre a correlação lógica e os valores ou interesses constitucionais, ou seja, se, “*in concreto*”, afina-se, a discriminação procedida, com as diretrizes constantes do Texto Constitucional.⁶⁰⁵

Atentemos mais detidamente para cada uma das questões.

Por ocasião da escolha do fator de *discrímen*, não pode ele ser específico a tal ponto que individualize definitivamente o sujeito que será alcançado pela norma. E isso ocorre no momento político, pré-jurídico, portanto, de elaboração dos enunciados prescritivos dos quais emergirão as normas. Se eles abrirem margem a hipóteses de incidência irrepetíveis, ou, para utilizarmos os termos do autor, “...*insuscetíveis de se reproduzir...*” ou “...*materialmente inviáveis...*”, o Princípio da Isonomia cai por terra. A inviabilidade de repetição ou reprodução da hipótese de incidência poderá ser **lógica**, quando a hipótese descrever “...*situação atual irreproduzível por força da própria abrangência racional do enunciado*”, como nos casos da concessão de incentivos fiscais àqueles que, em período pretérito,

⁶⁰⁴ *Ibidem*, p. 15-18.

⁶⁰⁵ *Ibidem*, p. 21-22.

ostentavam determinada característica e fosse de conhecimento geral que apenas uma pessoa se enquadrava nos contornos estabelecidos pela hipótese; ou **material**, nos casos em que, sendo possível a repetição da hipótese, a situação por ela descrita é de tal maneira particularizante que outras pessoas, que não uma em particular, nela não se enquadrarão, ocorrendo o que o autor denomina de “*singularização atual absoluta do destinatário*”.⁶⁰⁶

Parece-nos que haverá mácula ao Princípio da Isonomia se a hipótese da norma descrever um fato abstrato individualizado ou, mesmo com ares de generalidade, que, ao conceito da norma, apenas se subsuma o conceito de um fato, entendendo-se esse fato, literalmente, como uma única situação concreta, ensejando favoritismos ou perseguições. Melhor explicando: se o conceito da hipótese de incidência possibilitar uma única subsunção do conceito do fato, afastando possíveis futuras subsunções do conceito de outros fatos, haverá afronta ao Princípio da Igualdade.

Em síntese: a hipótese de incidência deve ser desenhada a ponto de permitir a conclusão de que a norma da qual faz parte é geral e abstrata, e não individual e concreta. Dessa forma, jamais ofenderão o Princípio da Igualdade as normas gerais e as normas abstratas. E poderão contrariar o Princípio da Isonomia as normas individuais e as normas concretas. As primeiras, nos casos em que singularize o sujeito de forma absoluta, e as segundas, nos casos em que, além de concreta for também individual.⁶⁰⁷

Além disso, o elemento distintivo deve, necessariamente, estar ligado à pessoa, à coisa ou à situação objetos de discriminação, o que, desde logo, permite afirmar que fatores como **local** e **tempo**, por si sós, não podem ser alçados à condição de fatores de discriminação. Eles funcionam como delimitadores de fatos ou situações que poderão ser diferenciados. Mas outro argumento pode ser levantado. Se a desequiparação visa tratar desigualmente os desiguais na medida de suas desigualdades o **tempo** não poderá ser utilizado para tal intento, pois é igual para todos.⁶⁰⁸

⁶⁰⁶ *Ibidem*, p. 24-25.

⁶⁰⁷ *Ibidem*, p. 28-29.

⁶⁰⁸ *Ibidem*, p. 29-35.

É exatamente em decorrência disso que a Constituição Federal, em seu artigo 151, I, veda à União “...instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estados, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro...”, mas admite “...a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes Regiões do País”.

Percebemos, portanto, que a desequiparação permitida não guarda relação com o lugar – determinada Região do País –, e sim com uma característica ligada à situação – o desenvolvimento econômico experimentado pelas diversas Regiões do País.

No que concerne à **correlação lógica entre o fator de *discrímen* e a desequiparação procedida**, tem-se que uma norma discriminatória somente estará em conformidade com o Princípio da Igualdade se o fator de *discrímen* eleito guardar relação ou pertinência lógica com a distinção de tratamento jurídico realizada. Nas palavras de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, “...se há justificativa racional para, à vista do traço desigualador adotado, atribuir o específico tratamento jurídico construído em função da desigualdade afirmada”.⁶⁰⁹

Com isso, afastam-se as desequiparações imotivadas. Lembremo-nos, entretanto, que essa correlação lógica poderá sofrer influência das concepções próprias de cada período histórico pelo qual passa a sociedade.

Por fim, importante frisarmos a necessária **conformidade da discriminação com os valores e interesses protegidos pela Constituição**. Não poderá o legislador estabelecer desequiparações que não tenham por escopo privilegiar um bem prestigiado constitucionalmente. Se o legislador eleger um fator de *discrímen* que possua correlação lógica com a desequiparação pretendida, mas ela não esteja de acordo com os valores e interesses presentes no Código Supremo, estará em desacordo com o Princípio da Isonomia.⁶¹⁰

Essa nos parece ser a forma correta de interpretar o Princípio da Igualdade, previsto no “caput” do artigo 5º do Texto Constitucional, quando prescreve que “*Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza...*”.

⁶⁰⁹ *Ibidem*, p. 37-38.

⁶¹⁰ *Ibidem*, p. 41-43.

Tão importante o Princípio da Igualdade que o legislador constituinte resolveu explicitá-lo no campo tributário. Dentre as garantias dos contribuintes consta aquela do artigo 150, II, a qual veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios

[...] instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Mas outro princípio constitucional é manifestação do Princípio da Igualdade em matéria tributária. Trata-se do Princípio da Capacidade Contributiva, o qual passamos a examinar.

3.6.1 Princípio da Capacidade Contributiva

3.6.1.1. Introdução

São dois os princípios que conduzem a um sistema tributário ideal do ponto de vista da igualdade: o Princípio da Retribuição e o Princípio da Capacidade Contributiva.

O Princípio da Retribuição significa, em síntese, que os contribuintes devem contribuir na proporção dos benefícios por eles experimentados em decorrência dos gastos realizados pelo Estado. Por não ser esse o escopo do trabalho, limitar-nos-emos a mencioná-lo.⁶¹¹

O Princípio da Capacidade Contributiva decorre do Princípio da Igualdade. É ele o **fator de *discrímen***, a que alude CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, para tratar os desiguais de forma desigual e, assim, alcançar a igualdade material.⁶¹²

⁶¹¹ Sobre o Princípio Retributivo, vide JOSÉ MAURÍCIO CONTI, **Princípios...**, *op. cit.*, p. 14-16. Semelhantes as considerações de KLAUS TIPKE e DOUGLAS YAMASHITA ao tratar do Princípio da Equivalência - **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**, p. 29.

⁶¹² REGINA HELENA COSTA, **O princípio da capacidade contributiva**, p. 40; JOSÉ MAURÍCIO CONTI, **Princípios...**, *op. cit.*, p. 26-27; KLAUS TIPKE e DOUGLAS YAMASHITA, **Justiça...**, *op. cit.*, p. 28. Sobre ser decorrência do Princípio da Isonomia, vide HENRY TILBERY, O conceito

Prescindível, portanto, sua explicitação no Texto Constitucional. Entretanto, houve por bem o legislador constituinte enunciá-lo no artigo 145, § 1º.

Art. 145...

§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Mas o que se deve entender por Capacidade Contributiva? É bem verdade que a expressão é vaga, como ressalta REGINA HELENA COSTA ou, ambígua, como afirmou ALFREDO AUGUSTO BECKER, e ainda, indeterminada. Mas, apesar de indeterminada, é determinável.⁶¹³

Nos diversos planos, a capacidade contributiva revela diferentes significados. No plano jurídico-positivo, significa que o sujeito é detentor de direitos e deveres decorrentes da legislação tributária, que é quem definirá o seu sentido e o seu alcance. No plano ético-econômico, refere-se à “...*aptidão econômica do sujeito para suportar ou ser destinatário...*” do ônus tributário, a depender do volume de recursos à disposição do sujeito para fazer frente ao gravame e à carência que deles tem. E, por fim, no plano técnico-econômico, guarda relação com “...*todos os princípios, regras, procedimentos e categorias relativos à operatividade e eficácia arrecadatória dos impostos*”.⁶¹⁴

GERALDO ATALIBA defende que o Princípio da Capacidade Contributiva é uma diretriz dirigida ao legislador e conceitua-a como “...*a possibilidade normal que cada um tem de contribuir, mediante impostos, para as necessidades financeiras do estado, sem prejuízo de suas necessidades (e de sua família) de subsistência e expansão pessoal e social*”, no que é acompanhado por JOSÉ MAURÍCIO CONTI.⁶¹⁵

de essencialidade como critério de tributação, **Direito tributário atual**, v. 10, p. 3016-3019 e 3029; VICTOR UCKMAR, **Princípios...**, *op. cit.*, p. 78 e ss.

⁶¹³ R. H. COSTA, **O princípio...**, *op. cit.*, p. 23; A. A. BECKER, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 511; KLAUS TIPKE e DOUGLAS YAMASHITA, **Justiça...**, *op. cit.*, p. 31-32.

⁶¹⁴ REGINA HELENA COSTA, **O princípio...**, *op. cit.* p. 26.

⁶¹⁵ G. ATALIBA. **Apontamentos...**, *op. cit.*, p. 94; J. M. CONTI, **Princípios...**, *op. cit.*, p. 29.

Pode ser encarada a partir de dois prismas: o estrutural e o funcional. O primeiro relaciona-se com a possibilidade de suportar o pagamento de determinado tributo. O segundo permite a identificação, dentre todos os indivíduos, daqueles que são os iguais e quem são os desiguais, a fim de possibilitar a aplicação do Princípio da Igualdade.⁶¹⁶

De qualquer forma, encerra a idéia de que somente fatos reveladores de riqueza poderão ser eleitos como hipóteses de incidência tributária. Mas não todos os fatos signo-presuntivos de riqueza serão tributados. Essa seria uma das constrições jurídicas que o conceito de Capacidade Contributiva teria sofrido, por ocasião de sua juridicização, à qual alude ALFREDO AUGUSTO BECKER. Como bem lembra REGINA HELENA COSTA, a eleição dos fatos que serão gravados é uma decisão política.⁶¹⁷

Esses signos presuntivos de riqueza poderão ser diretos – posse, propriedade ou renda – ou indiretos, quais sejam, a circulação e o consumo de produtos, mercadorias ou serviços.⁶¹⁸

É preciso ressaltar que, apesar de existir, na prescrição do artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, a expressão “*sempre que possível*”, sua presença é desnecessária e problemática. É desnecessária, na medida em que, como ensina PAULO DE BARROS CARVALHO, o legislador somente pode atuar no campo do possível, sendo esse “*...pressuposto inafastável do próprio sentido jurídico-deôntico*”, como dissemos por ocasião da análise do conseqüente normativo.⁶¹⁹

A expressão é problemática porque abre margem à interpretação de que há casos em que a observância do Princípio da Capacidade Contributiva é desnecessária, no escólio confiável de REGINA HELENA COSTA e de JOSÉ MAURÍCIO CONTI.⁶²⁰

Como veremos, a capacidade contributiva é aplicável a todos os tributos.

⁶¹⁶ JOSÉ MAURÍCIO CONTI, **Princípios...**, *op. cit.*, p. 33.

⁶¹⁷ A. A. BECKER, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 526-527; e R. H. COSTA **O princípio...**, *op. cit.*, p. 29.

⁶¹⁸ REGINA HELENA COSTA, **O princípio...**, *op. cit.*, p. 29.

⁶¹⁹ **Direito tributário: fundamentos...**, *op. cit.*, p. 33.

⁶²⁰ R. H. COSTA, **O princípio...**, *op. cit.*, p. 91; e J. M. CONTI, **Princípios...**, *op. cit.*, p. 46 e 65.

3.6.1.2 Capacidade contributiva absoluta ou objetiva e relativa ou subjetiva

A doutrina afirma serem três os critérios aptos a mensurar a capacidade contributiva: renda auferida, renda despendida (consumo) e renda acumulada (patrimônio).⁶²¹

Além disso, costuma-se afirmar que a capacidade contributiva se manifesta de duas formas: **absoluta** ou **objetiva** e **relativa** ou **subjetiva**. Em ambas haverá fatos reveladores, seja direta ou indiretamente, de riqueza.⁶²²

Diz-se capacidade contributiva absoluta ou objetiva aquela que se identifica no momento da eleição do fato que será abstratamente descrito na hipótese de incidência tributária. Nesse momento, não se cogitará de qualquer característica subjetiva, ou seja, relacionada ao sujeito que realizará o fato. Importará tão somente a manifestação objetivamente considerada do fato. As opiniões de abalizados autores auxiliará a compreensão.

A capacidade contributiva absoluta funciona como um limitador à atividade de escolha dos fatos tributáveis que comporão as hipóteses de incidência dos tributos, na medida em que somente aqueles que sejam reveladores de riqueza poderão ser pelo legislador utilizados.⁶²³

Geralmente, é essa espécie de capacidade contributiva que tem em mente, o legislador, no momento político de eleger os fatos tributáveis pelos impostos e o desenho de suas hipóteses de incidência.

Ao tratar dessa manifestação da capacidade contributiva, AIRES FERNANDINO BARRETO afirma que “*Ter capacidade contributiva significa, assim, que o ato-fato, fato, ou estado de fato conectado ao contribuinte é revelador de*

⁶²¹ JOSÉ MAURÍCIO CONTI, **Princípios...**, *op. cit.*, p. 41-43.

⁶²² Afirma AIRES FERNANDINO BARRETO: “Todos os signos de riqueza têm um valor. O que a lei faz é colher esse valor, que está sempre embutido no núcleo, de forma subjetiva ou objetiva. Em resumo, ou as hipóteses expressam signos presuntivos de riqueza e terão uma dimensão ou não têm dimensão e não são dignos de riqueza, vale dizer, não expressam capacidade contributiva. há signos de riqueza quando o núcleo é valorável, isto é, tem um certo valor. Mesmo quando se erige o peso, a altura, o comprimento, a capacidade, o volume e assim por diante, obliquamente se terá escolhido o valor como núcleo. Tanto é assim que, nesses casos, à unidade de medida se correlaciona, obrigatoriamente, um *valor* já expresso em moeda (alíquota)...” – **Base...**, *op. cit.*, p. 30.

⁶²³ REGINA HELENA COSTA, **O princípio...**, *op. cit.*, p. 28.

conteúdo econômico, ontologicamente considerado, sem perquirições de natureza subjetiva".⁶²⁴

Não é diverso o entender de PAULO DE BARROS CARVALHO, para quem essa manifestação da capacidade contributiva "*...retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza*".⁶²⁵

REGINA HELENA COSTA trilha o mesmo caminho, ao afirmar:

Fala-se em capacidade contributiva absoluta ou objetiva quando se está diante de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza; refere-se o termo, nessa acepção, à atividade de eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas. Tais eventos, assim escolhidos, apontam para a existência de um sujeito passivo em potencial.⁶²⁶

A capacidade contributiva relativa ou subjetiva, por outro lado, refere-se diretamente à figura do sujeito individualmente considerado. Analisa-se sua capacidade "*in concreto*" para contribuir para a manutenção do Estado por meio dos impostos. Essa pode ser observada por dois prismas diferentes.

O primeiro deles é aquele ao qual faz referência PAULO DE BARROS CARVALHO. Segundo o professor da USP e da PUC-SP, trata-se da "*...repartição da persecussão tributária, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento*". Nessa visão, percebemos que a capacidade contributiva relativa diz respeito à correspondência da base de cálculo com o fato tributado.⁶²⁷

O segundo viés é o mencionado por REGINA HELENA COSTA, para quem,

*...a capacidade contributiva relativa ou subjetiva – como a própria designação indica – reporta-se a um sujeito individualmente considerado. Expressa aquela aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa. Nesse plano, presente a capacidade contributiva in concreto, aquele potencial sujeito passivo torna-se efetivo – apto, pois, a absorver o impacto tributário.*⁶²⁸

⁶²⁴ **Base...**, *op. cit.*, p. 28.

⁶²⁵ **Curso...**, *op. cit.*, p. 182.

⁶²⁶ **O princípio...**, *op. cit.* p. 27.

⁶²⁷ **Curso...**, *op. cit.*, p. 182.

⁶²⁸ **O princípio...**, *op. cit.*, p. 27.

Observe-se que a posição de REGINA HELENA COSTA, apesar de também tratar da capacidade contributiva subjetiva, diverge da posição de PAULO DE BARROS CARVALHO. Aqui tem lugar a possibilidade econômica do próprio sujeito passivo, e não a correspondência da base de cálculo com o fato tributável.

Essa segunda espécie de capacidade contributiva, por ser identificada caso a caso, é privilegiada pelo legislador por meio da concessão de isenções, por exemplo.

Importante é fixar a premissa de que nos impostos, regra geral, a capacidade contributiva predominante é a objetiva.

3.6.1.2 Capacidades Econômica, Contributiva e Financeira

Este é o momento adequado para realizarmos a distinção entre capacidade econômica, capacidade contributiva e capacidade financeira.

Diz-se que o sujeito possui capacidade econômica quando é apto a obter riqueza. Se essa riqueza for superior ao valor necessário para fazer frente às despesas relativas à manutenção do mínimo vital e, ainda, se houver relação jurídica tributária entre ele e o Estado, o sujeito passa a demonstrar capacidade contributiva. Por esse motivo chamam-na de **capacidade econômica específica**. A capacidade financeira, por sua vez, está diretamente ligada com a idéia de liquidez. Ostentará capacidade financeira aquele que possuir recursos suficientes para saldar as obrigações no tempo e na forma assumidas.⁶²⁹

Percebemos, portanto, que está com a razão AIRES FERNANDINO BARRETO, ao afirmar que a capacidade contributiva não é demonstração de disponibilidade financeira.⁶³⁰

Convém examinarmos os limites impostos à capacidade contributiva.

⁶²⁹ JOSÉ MAURÍCIO CONTI, **Princípios...**, *op. cit.*, p. 34-35.

⁶³⁰ **Base...**, *op. cit.*, p. 27-28.

3.6.1.3 Limites à Capacidade Contributiva

Como visto, a capacidade contributiva não atinge toda e qualquer manifestação de riqueza. Não será tributada toda e qualquer renda ou o consumo de todo e qualquer produto. A pretensão arrecadatória do Estado encontra limites estabelecidos na própria Constituição. Diante disso, é de se questionar entre quais faixas está compreendida a capacidade contributiva.

REGINA HELENA COSTA abre a trilha, afirmando que a Capacidade Contributiva atuará como “...*limite da tributação, permitindo a manutenção do ‘mínimo vital’ e obstando que a progressividade tributária atinja níveis de confisco...*”, posicionamento compartilhado por JOSÉ MAURÍCIO CONTI.⁶³¹

A Capacidade Contributiva está localizada, portanto, na faixa compreendida entre o chamado **mínimo vital** – que é o seu limite inferior – e o **confisco**, que a confina no que se refere ao limite superior.

Apesar de a Constituição Federal não dispor de maneira expressa o que entende por mínimo vital ou, ainda, mínimo indispensável, uma interpretação sistemática de seus dispositivos permitirá identificar seus contornos. Observe-se, como o faz LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI, que é objetivo fundamental da República *erradicar a pobreza*, de acordo com a prescrição do artigo 3º, III, da Constituição Federal.⁶³²

Segundo GERALDO ATALIBA “...*o estado democrático e de direito deve evitar que a tributação atinja os recursos necessários para que cada qual se sustente e à sua família, e atenda às suas necessidades essenciais de subsistência e de expansão do desenvolvimento, pessoal e social...*”.⁶³³

Deve-se entender como mínimo vital aquele conjunto de bens materiais e imateriais que são indispensáveis para a manutenção da vida digna dos cidadãos. Como bem dizem KLAUS TIPKE e DOUGLAS YAMASHITA o mínimo vital é “...*parte da dignidade humana...*”.⁶³⁴

⁶³¹ R. H. COSTA, **O princípio ...**, *op. cit.*, p. 30-31; e J. M. CONTI, **Princípios...**, *op. cit.*, p. 53.

⁶³² **Proibição de tributo com efeito de confisco**, p. 136.

⁶³³ **Apontamentos...**, *op. cit.*, p. 92-93.

⁶³⁴ **Justiça fiscal...**, *op. cit.*, p.30.

De acordo com MARCELO SALDANHA ROHENKOHL, o chamado por ele de **princípio do mínimo vital tributário** impõe ao Estado que se abstenha de tributar “...*tudo que concorra para a fruição de uma vida que possa ser qualificada como digna*”.⁶³⁵

Pois bem. A Constituição Federal direciona o intérprete na tarefa de revelar o conteúdo do **mínimo vital** quando prescreve, em seu artigo 7º, IV:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

[...]

IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim;

O mencionado artigo, ao dispor sobre o salário-mínimo, estabelece quais necessidades são consideradas básicas. São elas: moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social.

ALFREDO AUGUSTO BECKER, ao discorrer sobre o mínimo indispensável, menciona dele fazerem parte o salário-mínimo e os bens indispensáveis à sobrevivência. Este foi também o caminho percorrido por REGINA HELENA COSTA e FÁBIO BRUN GOLDSCHMIDT.⁶³⁶

Essa seria uma constrição jurídica que teria sofrido a capacidade contributiva. A de que somente a renda ou o capital acima do mínimo indispensável poderão ser tributados.⁶³⁷

Dessa forma, numa interpretação sistemática do Texto Constitucional, é possível concluirmos que as necessidades básicas dispostas no inciso IV do artigo 7º da Constituição Federal integram o chamado **mínimo vital**, estando, ou pelo menos devendo estar, a salvo da tributação, pois, como bem ressaltam KLAUS

⁶³⁵ **O princípio da capacidade contributiva no estado democrático de direito (dignidade, igualdade e progressividade na tributação)**, p. 89.

⁶³⁶ A. A. BECKER, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 528; R. H. COSTA, **O princípio...**, *op. cit.*, p. 101; F. B. GOLDSCHMIDT, **O princípio do não-confisco no direito tributário**, p.170-172

⁶³⁷ ALFREDO AUGUSTO BECKER, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 528.

TIPKE e DOUGLAS YAMASHITA, “*Enquanto a renda não ultrapassa o mínimo existencial não há capacidade contributiva*”.⁶³⁸

Em que pese ser mais comum ligar-se o mínimo vital e a capacidade contributiva às pessoas físicas, ambas também são características das pessoas jurídicas, as quais possuem também um mínimo indispensável para a manutenção de suas atividades.

Essa a conclusão alcançada por MARCELO SALDANHA ROHENKOHL, segundo o qual, a vedação ao Estado de tributar o mínimo indispensável das pessoas jurídicas está intimamente ligada não com os dispositivos que garantem a intributabilidade do mínimo vital das pessoas físicas, mas sim com outros enunciados, tais como o artigo 170 da Constituição Federal, que estabelece a livre iniciativa. No mesmo sentido é o pensar de REGINA HELENA COSTA e de KLAUS TIPKE e DOUGLAS YAMASHITA.⁶³⁹

Examinado o limite inferior, passamos à análise do limite superior, qual seja, o confisco.

A proibição da utilização de tributos com efeito confiscatório é estabelecida pelo artigo 150, IV, da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV – utilizar tributo com efeito de confisco

A idéia de proibição do confisco está atrelada à defesa do direito de propriedade. Lembremo-nos dos ensinamentos de REGINA HELENA COSTA, de acordo com a qual, o confisco “...*é a absorção total ou substancial da propriedade privada pelo Poder Público, sem a correspondente indenização*”. Entretanto, a autora faz menção apenas à capacidade relativa ou subjetiva, dizendo que o tributo será confiscatório quando a exceder.⁶⁴⁰

⁶³⁸ **Justiça fiscal**..., *op. cit.*, p. 34.

⁶³⁹ M. S. ROHENKOHL, **O princípio**..., *op. cit.*, p. 94-95; R. H. COSTA, **O princípio**..., *op. cit.*, p. 62-63; e KLAUS TIPKE e DOUGLAS YAMASHITA, **Justiça fiscal**..., *op. cit.*, p. 35.

⁶⁴⁰ **O princípio**..., *op. cit.*, p. 79 e 94. No mesmo sentido: JOSÉ MAURÍCIO CONTI, **Princípios**..., *op. cit.*, p. 55.

KLAUS TIPKE e DOUGLAS YAMASHITA consideram que ocorre confisco quando o tributo “...*consome completa ou quase completamente o rendimento de capital...*” ou quando “...*torna não rentável uma empresa, ou a leva à paralisia*”.⁶⁴¹

Captada a idéia de confisco, cumpre analisar a imperatividade de sua observância quando se estiver a tratar dos impostos chamados **indiretos**. Chamam-se indiretos os impostos que comportam a transferência do encargo financeiro a terceiro que não o contribuinte. Geralmente verifica-se tal característica nos impostos incidentes sobre o consumo – a exemplo do IPI, do ICMS e do ISS – nos quais o valor do tributo é repassado para o consumidor, embutido no preço da operação com o produto, com a mercadoria ou de prestação do serviço, respectivamente.

Nessa espécie de impostos a doutrina criou a figura do **contribuinte de direito** e do **contribuinte de fato** ou, ainda, **contribuinte *sui generis*** como querem KLAUS TIPKE e DOUGLAS YAMASHITA. O primeiro é aquele eleito como sujeito passivo pela lei. O segundo é quem efetivamente arca com o ônus financeiro do tributo.⁶⁴²

Pois bem. Não há dúvida de que a classificação nada tem de jurídica, na medida em que escolhe um fator metajurídico como elemento distintivo.

Entretanto, o legislador tornou-a jurídica no momento em que desenhou os contornos do artigo 166 do Código Tributário Nacional.

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Eis aí a introdução, no direito positivo, de classificação econômica, que de jurídica nada tinha, na medida em que o contribuinte de fato, juridicamente, contribuinte não é. Não paga imposto, mas sim o preço da operação com o produto, com a mercadoria ou da prestação do serviço.

Vencida a apresentação da característica dos impostos indiretos, cumpre analisarmos se lhes é aplicável a proibição de possuírem caráter confiscatório.

⁶⁴¹ **Justiça...**, *op. cit.*, 46.

⁶⁴² **Justiça...**, *op. cit.*, p. 107.

A respeito do assunto formaram-se três correntes: a primeira, que defende a inaplicabilidade da proibição do efeito confiscatório aos impostos indiretos. São partidários desse entendimento AIRES FERNANDINO BARRETO e PAULO CESAR BARIA DE CASTILHO.

O primeiro, separa a interpretação do Princípio do Não-Confisco entre os tributos vinculados e não-vinculados, e separa a análise em relação àqueles que incidem sobre a propriedade e a renda daqueles que incidem sobre o comércio, como o IPI e o ICMS, por exemplo. Defende que

...é admissível, consoante a natureza do imposto, até a estipulação de fator (alíquota) superior a 100%. É que nesses casos, a medida do confisco já não há mais de ser buscada tendo por núcleo a coisa objeto da tributação, mas o patrimônio global do contribuinte. Por isso, é irrelevante que a importação de dado veículo estrangeiro acarrete, v.g., incidência de imposto com alíquota (fator) de 400%. É a riqueza do contribuinte e não o objeto (veículo) que atua como critério de aferição.⁶⁴³

O segundo, por sua vez, é enfático ao afirmar que, nos casos dos chamados impostos indiretos, se for possível “...incorporá-los ao preço do produto, mercadoria ou serviço, sendo, portanto, efetivamente suportados pelo comprador da mercadoria, jamais serão confiscatórios”.⁶⁴⁴

Citamos, somente esses dois representantes da doutrina, a fim de explicitação do entendimento. Lembremo-nos, porém, que o aprofundamento, nesse particular, extravasaria os limites do presente estudo.

A segunda corrente aceita a possibilidade de tributos indiretos assumirem feição confiscatória, desde que sejam instituídos em níveis desproporcionais, a ponto de desestimular a realização da atividade. Nesse caso, a proibição do efeito confiscatório não decorreria das prescrições do artigo 150, IV, da Constituição Federal, e sim em razão das prescrições dos artigos 5º, XIII, e 170, parágrafo único, ambos da Constituição Federal.

Os comentários elaborados por FÁBIO BRUN GOLDSCHMIDT, nesse particular, são de grande valia, razão pela qual aqui vão transcritos:

⁶⁴³ AIRES FERNANDINO BARRETO, **Base...**, op. cit., p. 152.

⁶⁴⁴ PAULO CESAR BARIA DE CASTILHO, **Confisco tributário**, p. 112.

Não nos parecem adequadas, contudo, nenhuma dessas restrições à aplicação do princípio do não-confisco. É certo que o art. 170, parágrafo único, pode ser invocado em defesa dos contribuintes que se vêem diante de um tributo que realmente inviabilize o comércio ou a industrialização de determinado bem, e assim prejudique a livre iniciativa. Parece-nos, entretanto, que, sem prejuízo disso, incide o art. 150, IV, na medida em que a tributação extrapolar os limites possíveis, assumindo o caráter de pena, ao comprometer o exercício concomitante de outros direitos constitucionalmente assegurados. De mais a mais, é necessário lembrar que o próprio art. 170, em seu inciso segundo, busca fundamento para a proteção da livre iniciativa no 'princípio da propriedade privada'; ou seja, o art. 170 está estabelecido sobre as mesmas bases do art. 5º, *caput* e XXII (garantia genérica do direito de propriedade), e assim é elementar que, a admitir-se que o princípio do não-confisco fundamenta-se na proteção da propriedade privada, deveremos admitir que ele alcança também a proteção da liberdade de iniciativa (e, via de consequência, os impostos indiretos), pois ela igualmente encontra-se alicerçada na garantia da propriedade privada.⁶⁴⁵

E as conclusões de FÁBIO BRUN GOLDSCHMIDT conduzem à terceira corrente, para a qual as prescrições do artigo 150, IV, da Constituição Federal, são perfeitamente aplicáveis aos impostos indiretos.

Haverá confisco, nessa particular espécie de impostos, nos quais se inclui o IPI, como bem expõe LUIZ FELIPE SILVEIRA DIFINI, quando

...a tributação é de tal forma exacerbada e absorve tão significativa parte do lucro da atividade que não deixa parte razoável dele para utilização pelo produtor, comerciante, industrial, ou prestador de serviços e circunstâncias jurídicas (por exemplo, tabelamento de preços) ou econômicas (por exemplo, recessão global ou setorial) impedem sua transferência aos adquirentes dos bens e serviços.⁶⁴⁶

É importante mencionar que, até o presente momento, tratamos do efeito de confisco em seu sentido quantitativo ou, de acordo com FÁBIO BRUN GOLDSCHMIDT, em "sentido estrito". O efeito de confisco em "sentido amplo", ou qualitativo, ocorre nos casos em que as balizas constitucionais e legais não são observadas quando da instituição do tributo.⁶⁴⁷

⁶⁴⁵ **O princípio...**, *op. cit.*, p. 242.

⁶⁴⁶ **Proibição...**, *op. cit.*, p. 174.

⁶⁴⁷ F. B. GOLDSCHMIDT, **O princípio...**, *op. cit.*, p. 100-103; e KARINA PAWLOWSKY, **A utilização de tributo com efeito de confisco e sua vedação constitucional**, p. 55.

Dessa forma, concluímos que a proibição veiculada pelo artigo 150, IV, da Constituição Federal, aplica-se também aos chamados impostos indiretos.

3.6.1.4 A Capacidade Contributiva e os chamados Impostos Indiretos

Por fim, parece correto afirmar que, também nos chamados impostos indiretos, o Princípio da Capacidade Contributiva tem lugar, entendimento esse compartilhado por REGINA HELENA COSTA e por JOSÉ MAURÍCIO CONTI.⁶⁴⁸

É bem verdade que há quem condene essa afirmação, adjetivando-a de falsa, “...pois tal realização (da capacidade contributiva) não ocorre necessária e invariavelmente”. REGIANE BINHARA ESTURILIO, por exemplo, elenca três causas que, segundo seu entender, obstam a aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva aos impostos indiretos. São elas a regressividade, a competitividade dos agentes econômicos e a repercussão tributária.⁶⁴⁹

As formas de sua aplicação, entretanto, serão diversas daquelas praticadas nos impostos diretos. Observe-se que não haverá como medir, de forma absoluta, as características pessoais daquele que será atingido pelo gravame, a fim de individualizar sua **capacidade contributiva subjetiva** ou **relativa**. Nesses casos, como diz HENRY TILBERY, “...são isoladas parcelas de gastos (*CONSUMPTION EXPENDITURE*) como manifestações externas da capacidade econômica”.⁶⁵⁰

Entretanto, a própria Constituição estabeleceu formas para atender ao Princípio da Capacidade Contributiva, nesses impostos, que se manifestará de forma **absoluta** ou **objetiva**. São elas os Princípios da Seletividade e da Não-cumulatividade, que merecerão tratamento detalhado a seguir.

⁶⁴⁸ R. H. COSTA, *O princípio...*, op. cit., p. 55 e 99-100; e J. M. CONTI, *Princípios...*, op. cit., p. 48 e 65-69.

⁶⁴⁹ **A seletividade no IPI e no ICMS**, p. 70-86.

⁶⁵⁰ O conceito..., op. cit., p. 2984.

3.6.1.6 Princípio da Seletividade

3.6.1.6.1. Introdução

O Princípio da Seletividade está positivado, no que se refere ao IPI, no artigo 153, § 3º, I, da Constituição Federal. Prescreve, o mencionado dispositivo, que o IPI “*será seletivo, em função da essencialidade do produto*”. No mesmo sentido caminham as disposições do artigo 48 do Código Tributário Nacional.⁶⁵¹

Em que pese o fato de que alguns o caracterizem como regra que estabelece uma técnica de tributação, a exemplo de REGIANE BINHARA ESTURILIO, entendemos que, pelo elevado grau de importância que representa a Seletividade para o IPI, será considerado como princípio.⁶⁵²

De saída, salta aos olhos o fato de que o legislador constitucional tomou o cuidado de **obrigar** à observância da seletividade em função da essencialidade, por parte do legislador ordinário, ao instituir o IPI.

Além disso, outro alerta preliminar deve ser feito. Não é o imposto que é seletivo, e sim o sistema de alíquotas, como bem ensina PAULO DE BARROS CARVALHO.⁶⁵³

Como afirmado, é a alíquota o meio pelo qual o princípio se realiza. E isso se dá, como ensina JOSÉ ROBERTO VIEIRA, “**...pelo estabelecimento das alíquotas na razão inversa da necessidade dos produtos**”, ou seja, à medida que o grau de essencialidade do produto aumenta, suas alíquotas devem necessariamente diminuir, e, quanto maior o grau de superfluidade ou ainda de nocividade do produto, maior devem ser as alíquotas estabelecidas.⁶⁵⁴

⁶⁵¹ “Art. 48. O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos”.

⁶⁵² **A seletividade...**, *op. cit.*, p. 101-109.

⁶⁵³ Imposto sobre Produtos Industrializados. In: EDUARDO DOMINGOS BOTALLO (coord.), **Curso de direito empresarial**, p. 142.

⁶⁵⁴ J. R. VIEIRA, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 127; Imposto..., *op. cit.*, p. 194. No mesmo sentido, vide JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, **ICMS: teoria e prática**, p. 279. Para ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA este não é o único modo, mas é o que permite mais facilmente alcançar a seletividade. **ICMS**, p. 362-363; No mesmo sentido PAULO DE BARROS CARVALHO, Imposto..., *op. cit.*, p. 141-142.

Pois bem. A própria Constituição estabeleceu que o legislador, por ocasião da instituição do IPI, deverá estabelecer alíquotas seletivas em razão da essencialidade dos produtos.⁶⁵⁵

Acompanhamos JOSÉ ROBERTO VIEIRA, quando este conclui:

Não se discute que o sentido da norma constitucional é promover uma seleção dos produtos objeto das operações que serão atingidas pelo imposto, utilizando **a idéia de essencialidade como critério de seleção** para graduar a intensidade do tributo.⁶⁵⁶

Mas como se realiza a aludida seleção?

O Princípio da Seletividade realiza-se pela comparação entre os produtos, como defendem EDUARDO DOMIGOS BOTTALLO, ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA e REGIANE BINHARA ESTURILIO.⁶⁵⁷

O legislador, no momento político da eleição dos negócios jurídicos tributáveis, compara os produtos que são seus objetos, e, diante disso, atribui-lhes alíquotas diferenciadas.

Neste momento, é importante abrimos parênteses para mencionarmos o peculiar entendimento de PAULO ROBERTO CABRAL NOGUEIRA, que, ao tratar do Princípio da Seletividade, à época da Constituição de 1967, com a Emenda nº 1/1969, manifesta opinião algo diversa acerca do tema. Logo nas primeiras linhas sobre o assunto, o antigo professor da USP rejeita a interpretação de que a seletividade é alcançada com a variação das alíquotas, afirmando que esse entendimento é equivocado, pois pretende interpretar o Texto Constitucional a partir da legislação infraconstitucional. É categórico na afirmativa de que *“Alíquotas variadas são compatíveis com a instituição de um imposto seletivo, mas não expressam sua natureza, não o caracterizam ou definem como tal”*. Parece-lhe que a seletividade constitucional determina que apenas alguns produtos industrializados sejam tributados, afirmando que *“...dentre todos os produtos industrializados*

⁶⁵⁵ Afirma PAULO DE BARROS CARVALHO: “....quanto ao IPI, a própria Constituição prescreve que suas alíquotas serão seletivas em função da essencialidade dos produtos (art. 153, § 3º, I), fixando um critério que leva o legislador ordinário a estabelecer percentuais mais elevados para os produtos supérfluos” - **Curso...**, *op. cit.*, p. 253.

⁶⁵⁶ **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 126; O Imposto..., *op. cit.*, p. 193.

⁶⁵⁷ E. D. BOTTALLO, **IPI...**, *op. cit.*, p. 56 e 59; R. A. CARRAZZA, **ICMS**, *op. cit.*, p. 361; R. B. ESTURILIO, **A seletividade...**, *op. cit.*, p. 134.

tributáveis, o imposto deve atingir apenas alguns". Elogia a expressão "imposto seletivo", que se lhe afigura correta, ao bem expressar os desígnios constitucionais, pois "*Selecionar implica escolher um, ou alguns, excluindo os demais*". Ao final, entretanto, de certa forma, atenua seu entendimento. Diz ele que "*Mesmo que todos (os produtos) sejam tributados, desde que as alíquotas variem, o princípio estará sendo atendido. Não no sentido e com a finalidade determinada na Constituição, mas certamente do ponto de vista técnico e de mera diferenciação matemática*" (esclarecemos).⁶⁵⁸

Terminada a menção à posição divergente, retornemos aos trilhos.

Como visto, o Princípio da Seletividade é implementado quando o legislador compara os produtos entre si. Mas para que o legislador possa compará-los é preciso que integrem diferentes categorias. Há diversas classificações, nas quais podem ser, os produtos industrializados, enquadrados.

PAULO DE BARROS CARVALHO, divide-os em três categorias: i) necessários à subsistência; ii) úteis mas não necessários à subsistência; iii) e produtos de luxo.⁶⁵⁹

Compartilhando do mesmo entender, tem-se HENRY TILBERY, que divide os produtos em:

a) bens de primeira necessidade, dos quais precisam todos, mas que são os únicos produtos ao alcance daqueles que se mantêm no nível mínimo de subsistência; b) bens não necessários, que são consumidos por um número bastante grande de pessoas, que vivem em diversos graus de escala econômica, porém todos acima do nível mais baixo; c) artigos de luxo, disponíveis, principalmente, para as pessoas em nível mais elevado de bem estar.⁶⁶⁰

Ao tratar desse princípio, sob a égide da Constituição de 1967, com a Emenda nº 1/1969, ANTÔNIO MAURÍCIO DA CRUZ identificou-o como a prescrição constitucional segundo a qual os produtos deveriam sofrer tratamento desigual em função de sua essencialidade, "*...gravando mais os nocivos, os supérfluos, em*

⁶⁵⁸ **Do Imposto...**, *op. cit.*, p. 75-81.

⁶⁵⁹ Introdução ao estudo do Impostos sobre Produtos Industrializados, *In: Revista de direito público*, v.11, p. 77.

⁶⁶⁰ O conceito... , *op. cit.*, p. 3011-3012.

*benefício de uma menor taxação ou isenção dos bens socialmente mais importantes”.*⁶⁶¹

Percebemos, das duas classificações acima, que, uma delas, pauta-se apenas pelo grau de essencialidade, desconsiderando a possível nocividade do produto. Põe-se foco nesse tópico, como um primeiro alerta para a argumentação a ser desenvolvida por ocasião do exame da suposta vinculação do Princípio da Seletividade com a extrafiscalidade.

3.6.1.6.2 A noção de essencialidade

Não há dúvida, pela própria dicção do artigo 153, § 3º, I, da Constituição Federal de 1988, acerca do critério de seleção, qual seja, a **essencialidade**. Entretanto, a mesma sorte não acompanha o intérprete na tarefa de desvelamento dos contornos dessa essencialidade. De fato, JOSÉ ROBERTO VIEIRA enfatiza que o problema reside na identificação dos “...**parâmetros da aferição da essencialidade**, a respeito dos quais, em termos expressos, calou-se o Estatuto Máximo”.⁶⁶²

É exatamente pelo fato de a Constituição não ter expressamente definido a essencialidade que o trabalho do intérprete, no desvelamento do seu sentido, torna-se de fundamental importância.

Iniciemos a empreitada.

PAULO ROBERTO CABRAL NOGUEIRA está com a razão, quando afirma que o conceito de essencialidade é indeterminado, o que torna a tarefa ainda mais árdua.⁶⁶³

Nos esquadros da filosofia do direito, NICOLA ABBAGNANO explica que o vocábulo essencial “...tem o significado mais comum e genérico de ‘importante’...”⁶⁶⁴

⁶⁶¹ O IPI..., *op. cit.* p. 66. No mesmo sentido, vide ANDRÉ DE SOUZA DANTAS ELALI, IPI..., *op. cit.*, p. 78; JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO e LEANDRO PAULSEN, **Impostos...**, *op. cit.*, p. 80.

⁶⁶² A regra-matriz..., *op. cit.*, p. 126; e O Imposto..., *op. cit.*, p. 193.

⁶⁶³ Do Imposto..., *op. cit.*, p. 82.

⁶⁶⁴ Dicionário de filosofia, p. 363.

Nessa mesma senda, DE PLÁCIDO E SILVA afirma que, por essencial, “...*entende-se tudo que é indispensável, fundamental para a constituição de uma coisa, desde que sem a satisfação do que se exige, esta mesma coisa não se constitui em essência, isto é, não se produz o que se quer que ela seja*”.⁶⁶⁵

As concepções anteriormente citadas foram também identificadas por HENRY TILBERY, entretanto, o doutor em direito pela Universidade de Praga fez questão de especificar que o sentido que interessa ao contexto tributário é o que toma a essencialidade como sinônimo de **necessidade** ou **indispensabilidade**.⁶⁶⁶

Disso concluímos, desde logo, que a noção de essencialidade, derivada do latim *essentialis*, está umbilicalmente ligada à de **indispensabilidade** ou, ainda, à de **fundamentalidade**.

Essa é a noção corrente de essencialidade.

Mas, e juridicamente, quais são os contornos da essencialidade?

Na visão de EDUARDO MARCIAL FERREIRA JARDIM, a essencialidade está ligada ao grau de necessidade do produto, em relação à maioria da população.⁶⁶⁷

Não considerando relevante o número de consumidores, mas sim seu padrão econômico, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO identifica como escopo desse princípio “...*suavizar a injustiça do imposto, determinando o impacto tributário que deve ser suportado pelas classes mais protegidas e onerando os bens consumidos em padrões sociais mais altos*”.⁶⁶⁸

Perfeitas as considerações de EDUARDO MARCIAL FERREIRA JARDIM, ao considerar que a maioria da população do Brasil longe está de se enquadrar nos patamares mais altos de riqueza.

Pois bem. É na própria Constituição que se deve buscar o caminho para encontrar o que se entende por essencial. Assim como o fazem ANTÔNIO MAURÍCIO DA CRUZ, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO e JOSÉ ROBERTO

⁶⁶⁵ **Vocabulário jurídico**, p. 319.

⁶⁶⁶ O conceito... , *op. cit.*, p. 2972.

⁶⁶⁷ **Dicionário jurídico tributário**, p. 130-131. No mesmo sentido, embora em lugar de necessidade mencionando adequação: MANOELA FLORET SILXA XAVIER, **IPI...**, *op. cit.*, p. 10.

⁶⁶⁸ **A importação...**, *op. cit.*, p. 107; **O Imposto...**, *op. cit.*, p. 82.

VIEIRA, entendemos que a noção de essencialidade emerge dos valores consagrados constitucionalmente.⁶⁶⁹

Atentos ao alerta de PÉRSIO DE OLIVEIRA LIMA, de que “...a tributação deve ser atenuada em função do grau de essencialidade que o produto apresentar para o atendimento das necessidades humanas básicas”, tentaremos identificar quais são elas.⁶⁷⁰

Lembre-mo-nos que, ao tratar do mínimo vital, recorremos ao artigo 7º, IV, a fim de individualizar aquele mínimo necessário à manutenção de vida digna por parte dos cidadãos. Nele, prescreve, a Constituição, serem necessidades vitais básicas a “...moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social...”.

Não há como deixar de reconhecer que essas necessidades, enquanto **vitais** e **básicas**, devem ser consideradas **essenciais**. Foi esse o caminho interpretativo adotado por ANTÔNIO MAURÍCIO DA CRUZ, por JOSÉ ROBERTO VIEIRA, por JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO e por REGINA HELENA COSTA.⁶⁷¹

É bem verdade que não são somente essas as necessidades essenciais, entretanto, a tarefa de identificar as outras esbarra na ausência de orientações claras. Observemos as lições de HENRY TILBERY:

Realmente, com exceção dos “bens indispensáveis por natureza”, como tais, universalmente admitidos, alimentação, além de necessidades básicas de vestuário, moradia, tratamento médico e artigos de higiene, as demais tentativas para classificar as mercadorias em função da urgência da satisfação das necessidades ou desejos, carecem de marcos claramente visíveis, que possam orientar o traçado da linha divisória.⁶⁷²

⁶⁶⁹ A. M. DA CRUZ, **O IPI...**, *op. cit.*, p. 66-67; J. E. S. DE MELO, **A importação...**, *op. cit.*, p. 108; **O Imposto ...**, *op. cit.*, p. 83. **ICMS...**, *op. cit.* p. 277; J. R. VIEIRA, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 127.

⁶⁷⁰ Hipótese de incidência do IPI, *in* **Revista de direito tributário**, v. 7-8, p. 192.

⁶⁷¹ A. M. DA CRUZ, **O IPI...**, *op. cit.*, p. 67; J. R. VIEIRA, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 127; **Imposto...**, *op. cit.*, p.194; J. E. S. DE MELO, **A importação...**, *op. cit.*, p. 108; **O Imposto ...**, *op. cit.*, p. 83; e R. H. COSTA, **O princípio ...**, *op. cit.*, p. 56.

⁶⁷² O conceito..., *op. cit.*, p. 3001.

A Constituição Federal estabelece, em outros dispositivos, outros produtos, mercadorias e serviços constitucionalmente considerados essenciais, como ressalta REGIANE BINHARA ESTURILIO:

E há ainda outros artigos do texto constitucional indicando produtos, mercadorias e/ou serviços essenciais, como por exemplo, as referências aos serviços de telecomunicações, de radiodifusão sonora, de sons e imagens e de energia elétrica (artigo 21 e 22); ao meio ambiente – itens que auxiliem no combate à poluição, na preservação das florestas, da fauna e da flora (artigos 23, inciso VI e 170, inciso VI); ao gás natural, o petróleo e seus derivados, os combustíveis e os minerais (artigos 155, § 3º e 177).⁶⁷³

De especial relevância, ainda, as prescrições do artigo 255 da Constituição Federal:

Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

Esse artigo estabelece, para todos, o direito fundamental à higidez do meio ambiente. E, em razão disso, todos os produtos que guardem alguma relação com a proteção ambiental podem ser considerados essenciais. É essa a razão pela qual se entende correta a visão de EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, segundo o qual

...pode-se assentar, como verdadeiro imperativo constitucional, que produtos industriais afinados com a proteção do meio ambiente – equipamentos, máquinas, bens de consumo – devem ser tributados minimamente, ou mesmo, não tributados pelo IPI. É o caso, pois, de colocar sob salvaguarda da seletividade os produtos que poderíamos denominar de ‘ecologicamente corretos’, como os fabricados com matérias-primas biodegradáveis, os que não ofereçam riscos à camada de ozônio ou que resultem da reciclagem responsável de resíduos industriais, dejetos e semelhantes.⁶⁷⁴

Observemos que a parte final do “*caput*” do artigo 4º, do decreto-lei nº 1.199/71, permite a alteração das alíquotas do IPI, mantida a seletividade, “...para

⁶⁷³ **A seletividade...**, *op. cit.*, p. 122-123.

⁶⁷⁴ **IPI...**, *op. cit.*, p. 55.

corrigir distorções...”, o que nos leva a crer que a seletividade do IPI poderá ser aplicada em casos nos quais se vise a proteção à higidez do meio ambiente.

Lembremo-nos, ainda, que a seletividade pode considerar não somente a natureza do produto, mas também sua finalidade específica.

Rememoremos, por exemplo, o caso dos cartões magnéticos de acesso ao transporte ferroviário, que, em decorrência de sua finalidade específica, e, em razão da essencialidade do transporte público, teve sua alíquota de 15% considerada excessiva.⁶⁷⁵

Mas essa noção do que se entende por essencial não é estanque no espaço e no tempo. Sua feição modifica-se de local para local e em épocas distintas. É em razão disso que parece ser possível afirmar que há bens que, dentre os essenciais, são mais essenciais que outros.

A despeito de o **caviar** ser um gênero alimentício, não ostenta o mesmo grau de essencialidade do que o feijão, o arroz e os demais itens que fazem parte da cesta básica.

Além disso, outra questão se mostra de difícil solução. Há produtos que, mesmo indispensáveis na região sul do Brasil, não o serão para os habitantes da região norte. Imaginemos, por exemplo, a erva-mate ou o “pala”, que são essenciais no Rio Grande do Sul. Esses poderão ser até mesmo desconhecidos nas regiões norte e nordeste do Brasil.⁶⁷⁶

É essa a razão pela qual concordamos com REGIANE BINHARA ESTURILIO, quando ela alude à **essencialidade objetiva**. A essencialidade deve ser considerada do ponto de vista da generalidade, sem se considerar a condição pessoal dos sujeitos que consumirão os produtos.⁶⁷⁷

⁶⁷⁵ JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO e LEANDRO PAULSEN, **Impostos...**, *op. cit.*, p. 82-83.

⁶⁷⁶ Pala é peça do vestuário também conhecida por **poncho**. Sua definição é a seguinte: “Capa quadrangular, de lã grossa, com uma abertura no meio, pela qual passa a cabeça” – AURÉLIO BUARQUE DE HOLANDA FERREIRA, **Novo dicionário da língua portuguesa**, p. 1360.

⁶⁷⁷ **A seletividade...**, *op. cit.*, p. 143-145.

3.6.1.6.3 Princípio da Seletividade: Capacidade Contributiva *versus* Extrafiscalidade

Vencida a questão da essencialidade dos produtos, é importante ingressar em outro tema igualmente árido. Trata-se do exame das conexões entre o Princípio da Seletividade e a aplicação extrafiscal do IPI.

Não são poucos os autores que identificam o Princípio da Seletividade com a extrafiscalidade. Tome-se como exemplo PAULO DE BARROS CARVALHO, EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, JOSÉ EDUARDO TELLINI TOLEDO, ANDRÉ DE SOUZA DANTAS ELALI e MANOELA FLORET SILVA XAVIER.⁶⁷⁸

Entretanto, é necessário firmar a premissa de que o Princípio da Seletividade é, preponderantemente, manifestação do Princípio da Capacidade Contributiva objetiva, que tem seu fundamento no Princípio da Isonomia. Compartilhamos desse entender com HENRY TILBERY, REGINA HELENA COSTA e JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO e LEANDRO PAULSEN, para citarmos apenas alguns.⁶⁷⁹

É bem verdade que HUMBERTO BERGMANN ÁVILA, por sua vez, entende que “...a seletividade não decorre da capacidade contributiva”, dizendo que, apesar disso, a seletividade é expressamente exigida pela Constituição, e, por isso, deve ser efetivada.⁶⁸⁰

Isso, entretanto, não parece suficiente para afastar a conclusão de que o Princípio da Seletividade é manifestação da Capacidade Contributiva objetiva.

O Princípio da Seletividade, porém, além de ser manifestação da Igualdade, em matéria tributária, atende também aos escopos do legislador quando ele maneja o IPI extrafiscalmente. É bem verdade que, nesses casos, o fundamento do Princípio

⁶⁷⁸ P. B. CARVALHO, Introdução..., *op. cit.*, p. 75; E. D. BOTALLLO afirma que “...a extrafiscalidade se manifesta no IPI através do princípio da seletividade” – **IPI**..., *op. cit.*, p.53; R. A. CARRAZZA, **ICMS**, p. 360; J. E. T. TOLEDO, **O Imposto ...**, *op. cit.*, p. 139; A. S. D. ELALI, **IPI**..., *op. cit.*, p. 78; e, por fim, M. F. S. XAVIER, a qual afirma que “A seletividade no IPI demonstra o caráter extrafiscal do tributo, tornando-o um instrumento de ordenação político-social através do qual incentiva a comercialização de determinados produtos convenientes à sociedade, ou dificulta outras práticas que não se apresentem do interesse coletivo” – **IPI**..., *op.cit.*, p. 10.

⁶⁷⁹ H. TILBERY, O conceito..., *op. cit.*, p. 2989; R. H. COSTA, **O princípio**..., *op. cit.*, p. 55; e JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO e LEANDRO PAULSEN, **Impostos**..., *op. cit.*, p. 82.

⁶⁸⁰ **Sistema**...*op. cit.*., p. 380-381.

da Seletividade não será o Princípio da Isonomia. Mesmo assim, é imprescindível firmar que nos casos de tributação extrafiscal, apesar de haver um afastamento do Princípio da Capacidade Contributiva, jamais será ele total, devendo sempre ser observados os limites inferior e superior à capacidade contributiva, quais sejam, o mínimo vital e o respeito à não confiscatoriedade, como ensina JOSÉ ROBERTO VIERA.⁶⁸¹

Lembremo-nos que alguns classificam os produtos em essenciais e nocivos. Quando o legislador, por meio do Princípio da Seletividade, tributa os cigarros, por exemplo, com a alíquota de 330% (trezentos e trinta por cento), não o está fazendo com base nos Princípios da Igualdade e da Capacidade Contributiva. Nesses casos, outros interesses constitucionais embasam a tributação elevada. Essa é uma espécie de Seletividade diversa da que visa o respeito ao Princípio da Isonomia. Até mesmo porque a compra de um maço de cigarros não é fato signo presuntivo de riqueza suficiente para que seja tributado à alíquota mais alta estabelecida no direito positivo brasileiro. Nesses casos, o Estado pretende respeitar as prescrições do artigo 196 da Constituição Federal.⁶⁸²

Art. 196. A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.

Pois bem. Parece realmente haver duas espécies de Seletividade completamente diversas. Ambas podem, entretanto, pacificamente coexistir, ao contrário do que defendem alguns.⁶⁸³

⁶⁸¹ Mesa de debates “c”: Tributos Federais, in **Revista de direito tributário**, v. 91, p. 76.

⁶⁸² A tributação dos cigarros, é hoje, fixa. Observemos que a alíquota de 330% era nominal. A alíquota real era menor, na medida em que incidia sobre um percentual do valor do produto. Mesmo assim, a alíquota real figurava entre as mais elevadas, relativas ao IPI.

⁶⁸³ “Tenho certeza de que o fumo é uma mercadoria supérflua e não essencial. É por tal razão que a alíquota do IPI para esse produto é uma das mais altas. Ocorre que o hábito (ou vício) do fumo é encontrado nas mais diversas classes sociais de nosso país, dos mais ricos, aos mais pobres. Assim, apesar de possuir uma elevada alíquota, o produto em questão não indica um produto mais luxuoso, nem onera quem tem maior capacidade econômica. Muito pelo contrário. O fumo, apesar de apresentar uma alíquota do IPI elevada (em razão da não essencialidade do produto), certamente atinge contribuintes com maiores e menores capacidades econômicas (e contributivas). E assim ocorre com outros produtos (por exemplo, bebida alcoólica). Assim, resta claro, pelo exemplo acima citado, que a maior alíquota do IPI, em função da (não)

Assim, não há como entender que alguns autores tratem das duas funções do Princípio da Seletividade sem fazer os esclarecimentos necessários.

MANOELA FLORET SILVA XAVIER, por exemplo, na mesma página em que escreve que a “...seletividade demonstra o caráter extrafiscal do IPI..” afirma estar ele (Princípio da Seletividade) “..intimamente ligado ao princípio da capacidade contributiva...”.⁶⁸⁴

O mesmo fez ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA que, após afirmar ser o Princípio da Seletividade justificado no emprego da tributação extrafiscal, afirma que “Por trás destas idéias está presente, em última análise, o princípio da capacidade econômica, pelo qual, quem, em termos econômicos, tem mais, há de ser mais onerado, do que quem tem menos”.⁶⁸⁵

3.6.1.6.4 Aplicação do Princípio da Seletividade e o controle jurisdicional

Por fim, resta analisar uma última questão a respeito da seletividade: o relativo à possibilidade de seu controle judicial. Sabemos que estamos muito próximos de ultrapassar, no particular, os limites razoáveis da presente dissertação, na medida em que o seu tema não é o Princípio da Seletividade, mas pensamos que mais dois ou três parágrafos serão suficientes para referir o tema, estudado sem pretensão de esgotamento.

Sobre o assunto formaram-se duas correntes.

A primeira, que considera o Princípio da Seletividade uma norma destinada ao legislador, para que, no momento político de elaboração legislativa, estabeleça distinções de alíquotas em atenção à seletividade em função da essencialidade dos produtos.

A segunda corrente é aquela que o entende, além de diretriz política, como destinado a proteger o contribuinte.

essencialidade do produto, não apresenta qualquer relação com a capacidade econômica ou contributiva” – JOSÉ EDUARDO TELLINI TOLEDO, *O Imposto...*, *op. cit.*, p. 142-143.

⁶⁸⁴ IPI..., *op. cit.*, p. 10.

⁶⁸⁵ ICMS, p. 361-362.

EDUARDO DOMIGOS BOTTALLO, que se filia à segunda corrente, afirma que, se for adotada a primeira corrente, não poderá haver controle judicial. Nesses casos, seria uma diretriz meramente política.⁶⁸⁶

Entretanto, parecem corretos os que aderem ao entendimento de que é plenamente possível o controle judicial da aplicação do Princípio da Seletividade das alíquotas do IPI. Observemos, por exemplo, o correto entender de REGIANE BINHARA ESTURILIO:

Não somente não há impedimento como há dever do Poder Judiciário analisar essas questões e se pronunciar, pois é pela intervenção do Estado, do qual o Judiciário é integrante, que se busca a preservação de ditames constitucionais, no momento e no local considerados.⁶⁸⁷

ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA sustenta que, se o legislador desrespeitar o comando constitucional de observância à seletividade em função da essencialidade, na instituição ou majoração do tributo, poderá o contribuinte buscar a tutela jurisdicional efetiva para que tenha assegurado o direito que lhe é conferido constitucionalmente; sendo esse também o entender de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO.⁶⁸⁸

Concluimos que ao Poder Judiciário incumbe controlar a observância ao Princípio da Seletividade quando da atividade legislativa de estabelecimento das alíquotas do IPI.

3.6.1.6 Princípio da não-cumulatividade

3.6.1.6.1 Contornos constitucionais

O Princípio da Não-cumulatividade concernente ao IPI está positivado no artigo 153, § 3º, II, da Constituição Federal:

⁶⁸⁶ IPI..., *op. cit.*, p. 58.

⁶⁸⁷ A seletividade...*op. cit.*, p. 157.

⁶⁸⁸ R. A. CARRAZZA, **ICMS**, p. 363-364; J. E. S. DE MELO, **ICMS**..., *op. cit.*, p. 280.

Art. 153...

§ 3º. O imposto previsto no inciso IV:

[...]

II – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

Esse é o único enunciado prescritivo constitucional que tem relevância para a revelação dos exatos lindes do Princípio da Não-cumulatividade, no que se refere ao IPI.

A redação do dispositivo, pelo legislador constitucional, apresenta defeitos. Ao comentá-lo, PAULO DE BARROS CARVALHO questiona como poderá ser o imposto, enquanto “*prestação pecuniária compulsória em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir*”, cumulativo. Em seu entender, não é o imposto que será não-cumulativo, mas sim a “*...técnica da apuração do quantum devido a título de IPI...*”⁶⁸⁹.

Com efeito, do ponto de vista econômico, o IPI pode ser considerado como imposto sobre o valor agregado. Juridicamente, não.

Nos impostos sobre o valor agregado, somente haverá incidência do imposto se, na operação posterior, houver um acréscimo em relação ao valor da operação anterior. Caso não haja acréscimo algum ao valor da operação subsequente, o imposto não incide. É essa a razão pela qual, parece-nos, o Princípio da Não-Cumulatividade é manifestação do Princípio da Capacidade Contributiva Objetiva. Observemos que o Princípio da Não-Cumulatividade faz com que a tributação recaia tão-somente sobre a parcela correspondente à operação praticada individualmente. Assim, cada sujeito passivo apenas arcará com o tributo incidente sobre a operação que realizou, não sendo atingido pelos tributos incidentes nas operações anteriores ou posteriores.

Não é o que ocorre com o IPI. Mesmo nos casos em que o valor da operação posterior seja, em relação à operação que lhe foi precedente, menor, haverá incidência do IPI. Nesses casos, não só não haverá imposto a pagar, como nascerá para o contribuinte o direito de crédito perante o Fisco.

⁶⁸⁹ Imposto..., *op. cit.*, p. 142.

Trata-se, na visão de EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, do direito que o contribuinte tem de “...lançar, em sua escrita, ‘créditos financeiros’ para, no momento oportuno, utilizá-los como meios de compensar seus ‘débitos’...”⁶⁹⁰

É bem verdade que o desenho constitucional do IPI veda sua incidência em cascata, impedindo que se tribute todo o montante da operação anterior. Isso, lembremo-nos, se a operação for **plurifásica**, não havendo como se falar em não-cumulatividade nos casos de operação **monofásica**.

Embora a incidência se dê sobre o valor total da operação, englobando tanto a presente quanto as que lhe foram anteriores, e não somente sobre o valor agregado pela última, a sistemática dos créditos impede a tributação em cascata. Ou seja, mesmo que a base de cálculo seja o valor total da operação, o adquirente de insumos, produtos intermediários ou material de embalagem creditar-se-á do eventual imposto relativo às operações anteriores.⁶⁹¹

Entretanto, essa não é a única deficiência da redação do enunciado em questão. Há uma de intensidade muito maior, que será tratada adiante.

3.6.1.6.2 O significado dos termos “cobrado” e “pago”, da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional

Conquanto o artigo 153, § 3º, II da Constituição Federal prescreva que o IPI “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o **montante cobrado nas anteriores**” (destacamos); e, ainda, o artigo 49 do Código Tributário Nacional prescreva que o IPI “...é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o **pago relativamente aos produtos nele entrados**” (destacamos), acompanhamos o entendimento de JOSÉ ROBERTO VIEIRA de que “...não é a cobrança do imposto por parte do fornecedor que legitima o crédito do adquirente”.⁶⁹²

⁶⁹⁰ IPI..., *op. cit.*, p. 41.

⁶⁹¹ Crédito de IPI relativo a operações anteriores beneficiadas: maiô completo ou completa nudez. In EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI (coord.). **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a PAULO DE BARROS CARVALHO**, p. 725.

⁶⁹² Crédito de IPI..., *op. cit.*, p. 721.

Essa também é a conclusão a que chega PAULO DE BARROS CARVALHO, que, em parecer que se tornou uma referência no Direito Tributário brasileiro atual, examina com profundidade a questão da não-cumulatividade no IPI.⁶⁹³

O professor da USP e da PUC-SP, valendo-se de um negócio jurídico de compra e venda de mercadorias entre dois comerciantes, identifica a existência de quatro relações jurídicas. Havendo compra e venda entre o sujeito “A” e o sujeito “B”, identificam-se, de saída, duas relações jurídicas: a que se refere à obrigação de entrega da mercadoria, na qual “A” é sujeito passivo e “B” é sujeito ativo; e aquela na qual “B” sujeito passivo deverá pagar o preço a “A”, sujeito ativo desta relação jurídica.

Além dessas, por ser o sujeito “A” comerciante, fará parte de uma relação jurídica com o Fisco. Será a relação jurídica tributária na qual o sujeito “A” é o sujeito passivo em face do Fisco, que é o sujeito ativo, detentor do direito subjetivo ao tributo.

Por fim, a quarta relação jurídica é a que se instaura entre o sujeito “B”, que, por ser comerciante e em decorrência do Princípio da Não-cumulatividade, possui o direito subjetivo ao crédito em face do Fisco, que, nesse caso, será sujeito passivo desta relação jurídica.

Essas duas últimas relações jurídicas são tributárias. A primeira delas refere-se à regra-matriz de incidência tributária e a segunda ao que Paulo de Barros Carvalho denominou de **regra-matriz de direito ao crédito**.⁶⁹⁴

Ao sintetizar as conclusões, afirma PAULO DE BARROS CARVALHO:

Posso resumir, dizendo que duas são as normas jurídicas – a *regra-matriz de incidência do IPI* e a *regra-matriz do direito ao crédito* – e, portanto, haverá duas hipóteses – a *da venda realizada pelo comerciante “A”* e a *da compra efetuada pelo comerciante “B”* – com duas conseqüências – a *relação jurídica tributária entre “A” e “F”* (ArjtF) e a *relação de direito de crédito entre “B” e “F”* (BrdcF).⁶⁹⁵

Do até agora exposto percebemos que a **regra-matriz do direito ao crédito** independe da **regra-matriz de incidência tributária**. Essa a razão pela qual

⁶⁹³ Isenções tributárias do IPI, em face do Princípio da Não-Cumulatividade. In **Revista Dialética de direito tributário**, nº 33, p. 142-166.

⁶⁹⁴ *Ibidem*, p. 151-152.

⁶⁹⁵ *Ibidem*, p. 152.

afastamos desde logo, como o fazem JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO e LUIZ FRANCISCO LIPPO, o entendimento de SACHA CALMON NAVARRO COELHO, de que a não-cumulatividade integra o conseqüente da regra-matriz de incidência tributária.⁶⁹⁶

É bem verdade que o vocábulo **cobrado**, presente do dispositivo constitucional, induz à conclusão equivocada. Isso, é certo, somente se o método interpretativo eleito for o literal. Lembremo-nos, com PAULO DE BARROS CARVALHO

Fique certo, todavia, que o pagamento dos valores correspondentes, cobrados ou não, é irrelevante para a fenomenologia da incidência normativa [...]. É despidendo saber se houve ou não cálculo do IPI embutido no valor do produto para justificar o *direito ao crédito*. Este, não decorre da cobrança, nem da incidência, nem do pagamento do imposto; nasce da percussão da regra de *direito ao crédito*. [...] Cabe salientar, enfim, que a regra que estipula o nascimento do direito ao crédito goza de autonomia, relativamente à norma que cuida da imposição tributária. Portanto, se para a formação do *direito ao crédito* é irrelevante o próprio nascimento da obrigação, muito mais ainda será a circunstância de ter sido ou não extinta essa mesma relação: a *cobrança do tributo na operação anterior torna-se irrelevante para a formação do direito ao crédito*.⁶⁹⁷

Dessa forma, será irrelevante para o nascimento do direito ao crédito que o imposto tenha sido lançado, como quer PAULO CELSO BERGSTRON BONILHA, ou, ainda, que seja ele incidente, como sustentam ANTÔNIO MAURÍCIO DA CRUZ e JOSÉ EDUARDO TELLINI TOLEDO.⁶⁹⁸

Corretos os ensinamentos de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, os quais foram seguidos por EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO. São as palavras do Professor da UFPR.⁶⁹⁹

⁶⁹⁶ J. E. S. DE MELO e F. LIPPO, **A não-cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)**, p. 121; e S. C. N. COELHO, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 98-107.

⁶⁹⁷ Isenções..., *op. cit.*, nº 33, p. 160.

⁶⁹⁸ PAULO CELSO BERGSTRON BONILHA **IPI e ICM: fundamentos da técnica não-cumulativa**, p. 143; A. M. DA CRUZ, **O IPI...**, *op. cit.*, p. 69; e J. E. T. TOLEDO, **O Imposto...**, *op. cit.*, p. 145.

⁶⁹⁹ Diz o professor EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO: “Manifestamos anteriormente o entendimento de que a expressão ‘cobrado’ utilizada pela Constituição tinha o sentido de ‘incidido’. Agora, estamos revendo esta posição, convencidos de que, mesmo quando não ocorre a incidência, o direito ao crédito se faz presente, observadas as condições expostas no texto. Esta revisão rende homenagem à magnífica exposição sobre o tema feita pelo Professor JOSÉ ROBERTO VIEIRA, durante o *III Congresso Internacional de Direito Tributário* realizado em Recife, em setembro de 2005” – **IPI...**, *op. cit.*, p. 38, n. 11.

Em resumo, o direito de crédito do adquirente legitima-se pela ocorrência da operação do fornecedor. Irrelevante que nessa operação anterior o IPI tenha sido “lançado”, “cobrado” ou “pago”. Mais: irrelevante até que nessa operação anterior haja “incidido” o IPI. Basta que ela tenha existido, e que se possa quantificar, de alguma forma, o IPI que lhe seria relativo, independentemente de incidência, lançamento, cobrança ou pagamento.⁷⁰⁰

Basta, portanto, que tenha ocorrido uma operação anterior com produto industrializado para que nasça para o adquirente o direito ao crédito.

3.6.1.6.3 A não-cumulatividade adotada pela Constituição brasileira

Pois bem, mas qual será a espécie de não-cumulatividade adotada pelo legislador constitucional?

A espécie de não-cumulatividade utilizada pelo legislador constitucional foi a **técnica do crédito físico**, importada da França, apesar de estar em voga, naquele país, a **técnica do crédito financeiro**.

Para apreendermos os contornos de ambas as técnicas, mostra-se importante a transcrição da síntese de PAULO DE BARROS CARVALHO:

...a *técnica do crédito físico* [...] se consubstancia no seguinte: tudo o que entrar na composição do produto, tudo o que integrar fisicamente o produto é passível de crédito do imposto, isto é, as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens que integrarem o produto ou que se consumirem no processo de industrialização. Em contraposição a isso, existe a *técnica do crédito financeiro*. Tudo o que o industrial ou quem lhe seja equiparado utilize direta ou indiretamente para a fabricação do produto é passível de crédito. O industrial compra uma máquina, os papéis de seu escritório, o material que ele compra, as ferramentas, mesmo que não se consumam no processo de industrialização, tudo é passível de crédito porque diz respeito, senão direta, mas indiretamente à fabricação do produto.⁷⁰¹

Observemos que o artigo 49 do Código Tributário Nacional faz menção a produtos entrados no estabelecimento:

⁷⁰⁰ Crédito..., *op. cit.*, p. 724.

⁷⁰¹ Imposto..., *op. cit.*, p. 144.

Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Além disso, mesmo tendo havido revogação tácita do artigo 25 da Lei nº 4.502/64, pelo artigo 49 acima transcrito, não é demais examiná-lo com escopo didático. Prescreve o artigo 25 da Lei nº 4.502/64:

Art. 25. A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer.

§ 1º. O direito de dedução só é aplicável aos casos em que os produtos entrados se destinem à comercialização, industrialização ou acondicionamento, e desde que os mesmos produtos ou os que resultem do processo industrial sejam tributados na saída do estabelecimento. (*sic*)

Observemos que o parágrafo 1º do artigo 25, conduz à conclusão de que a dedução só terá lugar nos casos em que os produtos forem consumidos no processo de industrialização. Entretanto, aqueles que se destinem à comercialização ou acondicionamento também ensejam dedução.

E essa conclusão é corroborada pelo Supremo Tribunal Federal, que, em mais de uma oportunidade, posicionou-se no sentido de que a aquisição de bens para integrar o ativo fixo dos estabelecimentos industriais não gera direito a crédito. Observe-se o teor do julgamento do Agravo Regimental, no Recurso Extraordinário nº 531.263-1, em cuja ementa consta o seguinte trecho:⁷⁰²

3. Não implica crédito para compensação com o montante do imposto devido, nas operações ou prestações seguintes, a entrada de bens destinados a consumo ou a integração no ativo fixo do estabelecimento. Se não há saída do bem, ainda que na qualidade de componente de produto industrializado, não há falar-se em cumulatividade tributária.

⁷⁰² Supremo Tribunal Federal, Ag no REExt nº 531.263-1/PR, rel. Min. EROS ROBERTO GRAU, disponível em <http://www.stf.jus.br>, acesso em 11.dez.2009.

Esse julgamento, que serve de precedente para outros julgados, buscou seu fundamento em outros precedentes do Supremo Tribunal Federal, que inadmitiam o creditamento de ICMS pela aquisição de bens destinados ao ativo fixo do estabelecimento.⁷⁰³

3.6.1.6.4 A não-cumulatividade e a aquisição de insumos isentos, sujeitos à alíquota zero, imunes ou não-tributados.

Lembremos que, linhas atrás, por ocasião do exame do Decreto-Lei nº 1.199/71, firmamos a premissa de que a corrente sobre o fenômeno da isenção tributária à qual nos filiamos é a de PAULO DE BARROS CARVALHO, segundo o qual a isenção se trata de uma regra de estrutura que tem o escopo de mutilar parcialmente um dos critérios da hipótese ou uma das determinações do conseqüente.

De saída, é possível afirmarmos, com o Professor da USP e da PUC-SP, que, por ser a regra de isenção dirigida à mutilação da regra-matriz de incidência tributária, aquela não alcançará a regra-matriz de direito ao crédito.⁷⁰⁴

Na verdade, o fato de uma das operações da cadeia ser isenta não gera nenhuma conseqüência para o direito ao crédito. Observemos que, se o vocábulo “cobrado”, presente no enunciado constitucional, fosse interpretado literalmente, nos casos de isenção, não haveria direito a crédito e, em razão disso, tanto a isenção quanto a não-cumulatividade cairiam por terra.⁷⁰⁵

Retomemos aqui as lições de HUGO DE BRITO MACHADO – seguidas por PAULO DE BARROS CARVALHO e JOSÉ ROBERTO VIEIRA – segundo as quais,

⁷⁰³ Supremo Tribunal Federal, ED no RExt nº 593.772-1/SC, rel. Min. CELSO DE MELLO, disponível em <http://www.stf.jus.br>, acesso em 11.dez.2009; e Supremo Tribunal Federal, AI nº 460.422-AgR/RS, rel. Min. CELSO DE MELLO, disponível em <http://www.stf.jus.br>, acesso em 11.dez.2009.

⁷⁰⁴ Isenções..., *op. cit.*, p. 157.

⁷⁰⁵ Afirma PAULO DE BARROS CARVALHO que isenção e não-cumulatividade “...anular-se-iam reciprocamente, de modo que, ao final, não remanesceria nem o direito à isenção, nem o direito ao crédito” – *Ibidem*, p.159.

se a isenção inibir o direito ao crédito, nos tributos não-cumulativos, de isenção não se tratará, e sim de mero **diferimento**.⁷⁰⁶

Observemos o seguinte exemplo. Numa cadeia produtiva em que todos os produtos que a integram sejam tributados à alíquota de 10%, e que, num dos elos da cadeia haja uma isenção. Imaginemos que “A” vende insumos a “B” por R\$ 100,00 (cem reais). Sobre esse valor terá que pagar R\$ 10,00 (dez reais) de imposto. E “B” terá direito a um crédito de R\$ 10,00 (dez reais). Na operação seguinte, que é isenta, “B” vende produto para “C” por R\$ 200,00 (duzentos reais). Nesse caso “B” não recolherá nada a título de imposto, na medida em que a operação é isenta. Isso não quer dizer, entretanto, que “C” não se poderá creditar de R\$ 20,00 (vinte reais). Por fim, “C” vende o produto por R\$ 300,00 (trezentos reais). Deverá R\$ 30,00 (trinta reais) a título de imposto, que serão pagos com o crédito de R\$ 20,00 (vinte reais) somado a R\$ 10,00 (dez reais) pagos em pecúnia.

Nesse exemplo, a não-cumulatividade foi respeitada, como também o foi a isenção. Se não houvesse como “C” se creditar dos R\$ 20,00 (vinte reais) relativos à compra de insumos de “B”, o valor de imposto por ele suportado não seria relativo tão-somente à operação por ele realizada, mas também relativo à operação isenta. A isenção tornar-se-ia diferimento e a não-cumulatividade daria lugar à cumulatividade. Nesses casos, o IPI passaria a ser um imposto sobre o valor acumulado – valor anterior+valor agregado –, como ensina JOSÉ ROBERTO VIEIRA.⁷⁰⁷

Mas outros argumentos há para que se afaste definitivamente o entendimento de que aquisições de insumos isentos não geram direito ao crédito.

É bem verdade que se chegou a cogitar, na doutrina e nos Tribunais, da possibilidade de se estender o entendimento relativo à não-cumulatividade do ICMS ao IPI. Entretanto, uma análise meramente sintática demonstrará que as diferenças são gritantes e desautorizam tal conclusão.

No que concerne à não-cumulatividade do ICMS, prescreve a Constituição Federal:

⁷⁰⁶ P. B. CARVALHO, *Isenções...*, *op. cit.*, p. 158-159; e J. R. VIEIRA, *Crédito de IPI...*, *op. cit.*, p. 729.

⁷⁰⁷ *Crédito de IPI...*, *op. cit.*, p. 726.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre:

[...]

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá o seguinte:

I – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II – a isenção ou a não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

Lembre-mos que, no que respeita ao IPI, a disciplina da não-cumulatividade é completamente diversa, limitando-se a Constituição a prescrever, em seu artigo 153, § 3º, II, que será ele “...*não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores*”.

Ora, não há, para o IPI, a imposição dos obstáculos existentes para o ICMS. Não bastasse isso, outros argumentos há que afastam, de forma firme, a possibilidade de estender as prescrições relativas ao ICMS à não-cumulatividade do IPI.

PAULO DE BARROS CARVALHO, por exemplo, faz uma retomada histórica, para explicar as origens da peculiar disciplina da não-cumulatividade no que tange ao ICMS. Faz a análise, ainda que breve, da “...*sensível modificação...*” pela qual passou o ICMS, para utilizar os termos de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO e LUIZ FRANCISCO LIPPO.⁷⁰⁸

Diz o Professor da USP e da PUC-SP:

Tenho para mim que a exegese que estende a restrição do ICMS para o IPI não encontra suporte na concepção sistemática de nosso direito positivo. Contudo, não bastasse esse pensamento e uma lembrança de cunho histórico pode clarear nossa mente: antes da Emenda Constitucional nº 23, de 01/12/83, o art. 23, II, não previa o impedimento atual do *direito ao crédito*, relativo à isenção para o ICM. A *introdução do limite constitucional à não-cumulatividade e à isenção do ICMS, teve por finalidade evitar a denominada “guerra fiscal”, isto é, a disputa entre os Estados, considerada pelo*

⁷⁰⁸ **A não-cumulatividade...**, *op. cit.*, p. 112.

*Constituinte de 1988 como prejudicial às Fazendas Estaduais. Ora, por certo que o mesmo não ocorre com o IPI, que é tributo federal.*⁷⁰⁹

Mas não só o argumento histórico é utilizado por PAULO DE BARROS CARVALHO. Outro, de maior peso que o anterior, é o que parte dos chamados **princípios ontológicos** aplicáveis ao Direito Privado e ao Direito Público. Àquele, a idéia de que *“tudo o que não estiver expressamente proibido será permitido”*; e a este, a noção de que *“tudo o que não estiver expressamente permitido, será proibido”*.

Pois bem. PAULO DE BARROS CARVALHO formula questionamento que sacramenta a questão: *“onde está a autorização expressa para vedar a isenção, no caso do IPI?”*⁷¹⁰

A sua resposta não pode ser outra que não a de que essa autorização simplesmente não existe, não havendo, portanto, que se falar em impossibilidade de nascimento de crédito decorrente de aquisição de insumos isentos.

Essa diferença entre a disciplina da não-cumulatividade no ICMS e no IPI foi percebida também por JOSÉ ROBERTO VIEIRA, por EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, por JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO e LUIZ FRANCISCO LIPPO e por ANDRÉ DE SOUZA DANTAS ELALI⁷¹¹

Lembra, ainda, JOSÉ ROBERTO VIEIRA, que o direito ao crédito decorrente da não-cumulatividade do IPI desfruta de estatura constitucional, estando, portanto, a salvo dos ataques do legislador infraconstitucional. Conclusão na qual o acompanha EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, ao afirmar que *“...o preceito que a consagra não pode ter seu alcance restringido ou afastado, seja por normas infraconstitucionais, seja por mero labor exegético”*.⁷¹²

⁷⁰⁹ Isenções..., *op. cit.*, p. 162-163.

⁷¹⁰ *Ibidem*, p. 163.

⁷¹¹ J. R. VIEIRA, Crédito de IPI..., *op. cit.*, p. 730-732 ; “...o art. 153, parágrafo 3º, II, da CF assegura o direito ao crédito de IPI dos valores relativos às operações anteriores, inclusive quando *isentas*, exatamente porque não ressalva, de modo restritivo, estas situações, ao contrário do que acontece com o ICMS, que, quanto a este aspecto, está submetido à vedação expressa pelo texto constitucional (art. 155, parágrafo 2º, II)” – E. D. BOTTALLO, **IPI**..., *op. cit.*, p. 42; J. E. S. DE MELO e F. LIPPO, **A não-cumulatividade**..., *op. cit.*, p. 99; e A. ELALI, **IPI**..., *op. cit.*, p. 90.

⁷¹² J. R. VIEIRA, Crédito de IPI..., *op. cit.*, p. 732; e E. D. BOTTALLO, **IPI**..., *op. cit.*, p. 34.

Pois bem. Firmado o entendimento de que a aquisição de insumos isentos gera direito ao crédito, é de se questionar a alíquota aplicável para o cálculo do crédito decorrente dessa operação.⁷¹³

Nesse caso, correto é o entendimento de EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, seguido por JOSÉ ROBERTO VIEIRA, de que a alíquota a ser empregada deve ser exatamente a mesma do produto final, em cujo processo produtivo se empregam os insumos, matérias-primas e produtos intermediários isentos.⁷¹⁴

Em sua visão, solução diferente acarretaria o locupletamento indevido, quer por parte do contribuinte – nos casos em que a alíquota utilizada fosse maior que a do produto acabado – quer do Fisco, na hipótese de a alíquota presumida ser menor do que aquela do produto final.⁷¹⁵

O Supremo Tribunal Federal recebeu bem a posição doutrinária sobre o tema, como dá notícia o acórdão do Recurso Extraordinário nº 212.484-2-RS, assim ementado:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso não conhecido.⁷¹⁶

Nesse caso, o primeiro voto, do relator, ministro ILMAR GALVÃO, enveredou pela impossibilidade de creditamento nos casos de aquisição de insumos isentos, em decorrência de uma interpretação meramente literal do dispositivo. Eis as palavras do Ministro Relator:

⁷¹³ Em sentido contrário, vide JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO e LEANDRO PAULSEN: “Mesmo em se tratando de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem ensejadores, via de regra, de creditamento, não se tem como pretendê-lo no caso de a sua entrada não ser onerada pelo IPI, seja por força de isenção, de alíquota zero, de imunidade ou de simples não-incidência” – **Impostos...**, *op. cit.*, p. 89-90.

⁷¹⁴ E. D. BOTTALLO, **IPI...**, *op. cit.*, p. 44; e J. R. VIEIRA, **Crédito de IPI...**, *op. cit.*, p. 735 *et. seq.*

⁷¹⁵ EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, **IPI...**, *op. cit.*, p. 44.

⁷¹⁶ Supremo Tribunal Federal, RExt nº 212.484-2-RS, rel. Min. ILMAR GALVÃO, redator para acórdão: Min. NELSON JOBIM, disponível em <http://www.stf.jus.br>, acesso em 11.dez.2009. No mesmo sentido, vide Supremo Tribunal Federal, AgReg no RExt nº 293.511-5-RS, rel. Min. CELSO DE MELLO, disponível em <http://www.stf.jus.br>, acesso em 11.dez.2009.

A compensação só se dá com o que for cobrado, sendo intuitivo admitir que, se nada foi cobrado na operação anterior, não haverá lugar para ela. Não importa que o consumidor final não tenha sido beneficiado pela não-exigência do tributo em uma das etapas do ciclo econômico, posto que conta, a seu favor, com a garantia da observância do princípio da não-cumulatividade. Aliás, a isenção na aquisição de matéria prima não visa a beneficiar o consumidor, visto apenas diferir a incidência do imposto para a operação de venda do produto acabado, mas, tão-somente, a empresa industrial, na medida em que a exonera da obrigação de desembolsar, quando da aquisição de matéria prima, o valor alusivo ao tributo. Justamente porque exonerada dessa obrigação, fica sem crédito a compensar.

[...]

No caso sob exame, como resultou demonstrado nos autos, inexistente autorização legal para o benefício do crédito pelo imposto presumido, razão pela qual o acórdão não tem condições de subsistir.

Nesse caso, foi de fundamental importância o voto do ministro NELSON JOBIM, que demonstrou o desacerto do caminho que começava a ser trilhado. Após explicar a sistemática da não-cumulatividade e seu escopo, o ministro lançou luz sobre o fato de que impossibilitar o creditamento transformaria a isenção em mero diferimento. Além disso, acerta em cheio, ao dirigir-se aos demais ministros, alertando-os de que não podem, *“...por força da técnica utilizada no Brasil para aplicar o sistema do tributo sobre o valor agregado não-cumulativo, é torná-lo cumulativo e inviabilizar a concessão de isenções durante o processo produtivo”*.

Desbravou o caminho seguido pelos demais ministros nesse julgamento.

O ministro MAURÍCIO CORRÊA, por exemplo, sustentou que a não-cumulatividade do IPI prescinde de qualquer lei para ser operacionalizada. Segundo seu entender, o artigo 153, § 3º, II, da Constituição Federal é auto-explicativo e o posicionamento acerca da possibilidade de creditamento nesses casos é a **interpretação correta**.

Na mesma linha, andou o ministro MARCO AURÉLIO. Entretanto, foi além, em seu voto, ao lembrar que as alterações promovidas pela Emenda nº 23, de 1º de dezembro de 1983, batizada de “Passos Porto”, à Constituição Federal de 1967, com a Emenda nº 1/1969, aplicavam-se apenas ao ICMS, em nada alterando a sistemática da não-cumulatividade concernente ao IPI. Disse o ministro MARCO AURÉLIO:

Deu-se a transformação da regra em exceção, como disse: a isenção ou a não-incidência não implicará crédito – e estou modificando a ordem das expressões – “não implicará” – é a regra – “crédito de

imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes, salvo determinação em contrário da legislação”. O crédito, portanto, tão-somente no tocante ao ICM, só poderia decorrer de disposição legal. Houve modificação, em si, quanto ao IPI? Não, o IPI continuou com o mesmo tratamento que conduziu esta Corte a assentar uma jurisprudência tranqüilíssima no sentido do direito ao crédito. Não houve mudança. A Emenda Constitucional nº 23 apenas alterou o preceito da Carta então em vigor que regulava o ICMS. Ora, isenta-se de algo, de início, devido, e, para não se chegar à inocuidade do benefício, deve haver o crédito, sob pena, também, de transformarmos a isenção em simples diferimento, apenas projetando no tempo o recolhimento do tributo.

Após a exposição de suas razões, sintetiza-as em uma frase: “...*não podemos confundir isenção com diferimento, nem agasalhar uma óptica que importe em reconhecer-se a possibilidade de o Estado dar com uma das mãos e retirar com a outra*”.

Esse também o teor da manifestação do ministro NÉRI DA SILVEIRA. Em seu entender,

No que concerne ao IPI, não houve modificação, à vista da Súmula 591. A modificação que se introduziu, de forma expressa e em contraposição à jurisprudência assim consolidada do Supremo Tribunal Federal, quando ao ICM, ocorreu por força da Emenda Constitucional nº 23, à Lei Maior de 1969, repetida na Constituição de 1988, mas somente em relação ao ICM, mantida a mesma redação do dispositivo do regime anterior, quanto ao IPI.

Perfeito, até aqui, o entender do Supremo Tribunal Federal.

No que se refere à alíquota-zero, lembremo-nos, conforme exposto por ocasião do exame do Decreto-Lei nº 1.199/71, que se firmou a premissa de que a alíquota zero nada mais é do que uma regra de isenção que mutila parcialmente a determinação objetiva (critério quantitativo), na esteira das lições de PAULO DE BARROS CARVALHO.

Diante disso, nada mais natural do que se manter exatamente o mesmo entendimento aplicado às isenções, tendo em vista que esta e a alíquota zero se tratam exatamente da mesma coisa.

Num primeiro momento, foi esse também o entendimento do Supremo Tribunal Federal. Observe-se, por exemplo, o Recurso Extraordinário nº 353.668-1-PR, assim ementado:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS ISENTOS, SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. Se o contribuinte do IPI pode creditar o valor dos insumos adquiridos sob o regime de isenção, inexistente razão para deixar de reconhecer-lhe o mesmo direito na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero, pois nada extrema, na prática, as referidas figuras desonerativas, notadamente quando se trata de aplicar o princípio da não-cumulatividade. A isenção e a alíquota zero em um dos elos da cadeia produtiva desapareceriam quando da operação subsequente, se não admitido o crédito. Recurso não conhecido.⁷¹⁷

Por ocasião desse julgamento, o ministro NELSON JOBIM, após esclarecer que o caso se referia tão-somente à alíquota zero e à não-tributação, analisou a posição dos Tribunais Regionais Federais, do Superior Tribunal de Justiça e do próprio Supremo Tribunal Federal a respeito da relação entre isenção e alíquota zero, alcançando a conclusão de que, no concernente ao crédito decorrente do Princípio da Não-cumulatividade, ambas figuras em nada se distinguiram. Eis os excertos de seu voto – seguido pelos demais ministros, à exceção de ILMAR GALVÃO – que confirmam o alegado:

Do ponto de vista jurídico, o direito ao crédito tributário não pressupõe a incidência da norma tributária.

[...]

A isenção e a alíquota-zero têm os mesmos efeitos e como tal devem ser tratadas.

[...]

Em ambas as fórmulas, o objetivo é evitar a cumulação. Ora, se esse é o objetivo, tanto a isenção – como já decidimos – como a alíquota-zero ocorrentes em um elo da corrente produtiva não podem ser desconhecidas quando da operação subsequente. Se não, como disse no RE 212.484, estar-se-ia perante uma hipótese de diferimento do tributo.

[...]

Já decidimos que, na hipótese de isenção, há creditamento (RE 212.484). Pergunto: Por que decidiríamos o contrário na hipótese de alíquota-zero, onde a situação é a mesma?

[...]

A isenção, a alíquota-zero ou a não-tributação em um dos elos da cadeia produtiva desapareceriam quando da operação subsequente, se não admito o creditamento. Nesta última – a operação subsequente – recompor-se-ia todo o tributo, como se isenção, alíquota-zero ou não-tributação não tivesse ocorrido em algum momento da cadeia produtiva. A recomposição do tributo dar-se-ia pela incidência da alíquota relativa à operação subsequente, que

⁷¹⁷ Supremo Tribunal Federal, REExt nº 353.668-1-PR, rel. Min. NELSON JOBIM, disponível em <http://www.stf.jus.br>, acesso em 11.dez.2009.

atingiria as operações anteriores isentas, de alíquota-zero ou não tributadas.

[...]

Fica demonstrado que a isenção, a alíquota-zero ou não tributação transformar-se-iam em puro e simples diferimento do tributo. Daí a necessidade de se reconhecer o crédito à base da alíquota da operação subsequente.

[...]

Por tudo que afirmei admito os créditos pleiteados, tanto nos casos de isenção – não objeto do recurso –, como nos de tributação à alíquota-zero ou de não-tributação.

Essa também foi a posição manifestada no julgamento do Recurso Extraordinário nº 350.446-1-PR, do Recurso Extraordinário nº 357.277-6-RS e do Recurso Extraordinário nº 358.493-6-SC, todos ocorridos em 18 de dezembro de 2002.⁷¹⁸

Entretanto, esse posicionamento foi radicalmente alterado em 15 de setembro de 2004, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 353.657-5-PR, pelo plenário do Supremo Tribunal Federal, assim ementado:

IPI – INSUMO - ALÍQUOTA ZERO – AUSÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO. Conforme disposto no inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, observa-se o princípio da não-cumulatividade compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ante o que não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a alíquota zero. IPI – INSUMO – ALÍQUOTA ZERO – CREDITAMENTO – INEXISTÊNCIA DO DIREITO – EFICÁCIA. Descabe, em face do texto constitucional regedor do Imposto sobre Produtos Industrializados e do sistema jurisdicional brasileiro, a modulação de efeitos do pronunciamento supremo, com isso sendo emprestada à Carta da República a maior eficácia possível, consagrando-se o princípio da segurança jurídica.⁷¹⁹

Nesse julgamento, o entendimento esboçado no voto do ministro relator venceu por apertada maioria de seis votos a cinco. Foram contundentes as afirmações do ministro MARCO AURÉLIO DE MELLO, relator do Recurso

⁷¹⁸ Supremo Tribunal Federal, RExt nº 350.446-1-PR, rel. Min. NELSON JOBIM, disponível em <http://www.stf.jus.br>, acesso em 11.dez.2009; Supremo Tribunal Federal, RExt nº 357.277-6-RS, rel. Min. NELSON JOBIM, disponível em <http://www.stf.jus.br>, acesso em 11.dez.2009; Supremo Tribunal Federal, RExt nº 358.493-6-SC, rel. Min. ILMAR GALVÃO, redator para acórdão Min. NELSON JOBIM, disponível em <http://www.stf.jus.br>, acesso em 11.dez.2009.

⁷¹⁹ Supremo Tribunal Federal, RExt nº 353.657-5-PR, rel. Min. MARCO AURÉLIO, disponível em <http://www.stf.jus.br>, acesso em 11.dez.2009. No mesmo sentido, vide Supremo Tribunal Federal, RExt nº 370.682-9-SC, rel. Min. ILMAR GALVÃO, rel. para acórdão Min. GILMAR MENDES disponível em <http://www.stf.jus.br>, acesso em 11.dez.2009.

Extraordinário em questão. Principalmente ao se considerar que a interpretação por ele eleita foi a **literal**, como salta aos olhos quando da leitura de seu voto.

Não ignoramos o fato de que a transcrição de parte do voto do ministro relator é cansativa, tanto para quem a transcreve quanto para quem a lê, entretanto, faz-se necessária, razão pela qual segue abaixo.

Presente o instituto da não-cumulação, nota-se, nos preceitos regedores dos tributos ICMS e IPI, distinção apenas semântica. No primeiro, ICMS, está autorizada a subtração do montante cobrado na operação anterior. Em relação ao IPI, compensa-se o que devido em operação anterior. A clareza dos textos em exame, a sobrepõem-se – ante a rigidez da Constituição e conseqüente supremacia – à legislação ordinária, não poderia ser maior, valendo registrar a impertinência de malabarismos interpretativos que acabem por implicar o desprezo ao sentido vernacular das palavras. Possível é proclamar-se que a não-cumulatividade pressupõe, salvo previsão contrária da própria Constituição, tributo devido e recolhido anteriormente, concretude e não ficção relativamente a valor a ser compensado.

Quanto ao ICMS, a Constituição versa ainda sobre as conseqüências jurídicas de dois outros institutos que nada têm a ver com o princípio da não-cumulatividade. São eles a isenção e a não-incidência. De forma exaustiva, dispõe a Carta da República que, em se tratando de ICMS, a isenção ou não-incidência deságuam, como regra, no afastamento do crédito relativo às operações anteriores. No caso de ter-se isenção ou não-incidência em certa operação e o tributo na que se segue, mais uma vez surge a regra da inexistência do crédito sobre o montante devido nas operações ou prestações seguintes, sendo que, no artigo 175 do Código Tributário Nacional, constata-se regra linear de exclusão. A exceção – o direito ao creditamento – há de estar contemplada na legislação.

[...]

Verifica-se que, em relação ao IPI, nada foi previsto sob o ângulo do crédito, mesmo em se cuidando de isenção ou não-incidência. O figurino constitucional apenas revela a preservação do princípio da não-cumulatividade, ficando o crédito, justamente por isso – e em vista do conteúdo pedagógico do texto regedor, artigo 153, § 3º, inciso II –, sujeito ao montante cobrado nas operações anteriores, até porque a alíquota não poderia ser zero, em termos de arrecadação, inexistindo obrigação tributária e ser “x”, em termos de crédito. Ante o princípio da razoabilidade, há de ser única. Em outras palavras, essa compensação, realizada via o creditamento, pressupõe, como assentado na Carta Federal, o valor levado em conta na operação antecedente, o valor cobrado pelo fisco. Relembre-se que, de acordo com a previsão constitucional, a compensação se faz considerado o que foi efetivamente exigido e na proporção que o foi. Assim, se a hipótese é de não-tributação ou de prática de alíquota zero, inexistente parâmetro normativo para, à luz do texto constitucional, definir-se, até mesmo, a quantia a ser compensada. Se o recolhimento anterior do tributo se fez à base de certo percentual, o resultado da incidência deste – dada a operação efetuada com alíquota definida de forma

específica e a realização que se lhe mostrou própria – é que há de ser compensado, e não o relativo à alíquota final cuja destinação é outra.

Não fosse a clareza do texto, a necessidade de os preceitos maiores serem interpretados de maneira integrativa, teleológica e sistemática, atente-se para as incongruências em face da ilação de que cabe o creditamento em se tratando de não-tributação ou de alíquota zero. De início, surge perplexidade quanto à alíquota a ser observada, porquanto, na não-tributação, ela inexistente e, na tributação à alíquota zero, tem-se absoluta neutralidade, não surgindo, nos dois casos, a definição de qualquer valor. Determinado o benefício implementado em uma política incentivadora não pode importar num *plus*, tornando aquele que, pelo Diploma Maior, é desonerado do tributo credor do próprio Estado, invertendo-se a posição, em contrariedade ao sistema adotado. A equação segundo a qual a não-tributação e a alíquota zero viabilizam creditamento pela alíquota da operação final conflita com a letra do inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, que versa sobre a compensação do “montante cobrado nas anteriores”, diga-se, nas operações anteriores. Não tendo sido cobrado nada, absolutamente nada há a ser compensado, mesmo porque inexistente a alíquota que, incidindo, por exemplo, sobre o valor do insumo, revelaria a quantia a ser considerada. Tomar de empréstimo a alíquota final atinente a operação diversa implica ato de criação normativa para o qual o Judiciário não conta com a indispensável competência. Mais do que isso, a óptica até aqui prevalecente – em que pese à veemência contrária da voz isolada do Ministro Ilmar Galvão, afetando inclusive, por ponderação dos integrantes da 1ª Turma, não obstante o julgamento ocorrido e o escorreito verificado, outro processo, a versar a matéria, ao Pleno – colide frontalmente e de modo pernicioso ao extremo, revertendo valores – fala-se em esqueleto de bilhões de reais – com característica do tributo, ou seja, a seletividade. Vale dizer que, tanto mais supérfluo o produto final, quando se impõe alíquota de grandeza superior, maior será o valor objeto de compensação. Raciocine-se com o que ocorrerá em relação a certos insumos que servem para fabricação de produtos tidos como essenciais e outros como supérfluos, a exemplo do que se verifica no campo dos cosméticos e dos remédios. Se o produto final for de natureza enquadrável no primeiro, haverá creditamento em quantia maior.

[...]

Descabe raciocinar com o instituto do diferimento, porque conflitante, no caso, com a tipologia do tributo em análise, ou seja, do Imposto sobre Produtos Industrializados. A não-tributação e a alíquota zero são práticas específicas, que encontram motivação única, em vista do mercado. Em um primeiro passo, incentivam a atividade industrial, afastando o desembolso de valores e com isso contribuindo para a manutenção de capital de giro. Estão direcionadas não ao benefício do contribuinte de fato, daquele que adquire o produto final e acaba pagando o preço do negócio jurídico com o tributo incluído, mas do adquirente de certo insumo indispensável à fabricação, que fica, nessa fase, desonerada do tributo. Concluir que, no caso, sob pena de tratar-se de simples diferimento, cabe o creditamento sem que antecedido de previsão legal de alíquota para tanto, da cobrança do tributo, importa estender o benefício a operação diversa daquela a que está ligado e, mais do que isso, em sobreposição incompatível

com a ordem natural das coisas. Haverá, alfim, o creditamento e a transferência, ao adquirente do produto industrializado, da totalidade do ônus representado pelo tributo, conforme parâmetros da norma fiscal, sem abater-se, nessa operação, o pseudocrédito, já que esse permanecerá na escrituração fiscal de quem de direito, na conta crédito e débito daquele que se mostra como o contribuinte de direito, embora não arcando, ante a figura do contribuinte de fato, com o ônus concernente ao tributo. Sob qualquer ângulo que se examine o pleito dos contribuintes, surgem perplexidades que jamais poderão ser tidas como simples decorrência do sistema constitucional. Para encerrar a análise da questão, é de se cotejar a situação daquele que adquire o insumo não-sujeito a tributação ou com a alíquota zero com a de outro que esteja compelido a recolher o tributo, embora com alíquota de pequena proporção. Enquanto o primeiro mostrar-se-á titular de crédito considerada a alíquota final, o segundo, este sim beneficiário expresso do texto constitucional no que visa a evitar a cumulatividade, ficará restrito ao valor realmente desembolsado e recolhido. Mostra-se esdrúxulo ter-se na hipótese de pagamento de tributo que pode variar de 0% a 330%, crédito à razão de 1% e, em se tratando de alíquota zero ou de produto não tributado – por exemplo, no caso do cigarro –, crédito de 330%.

Esclareça-se que o teor do artigo 11 da Lei 9.779/99, interpretado à luz da Constituição Federal – descabendo a inversão, ou seja, como se a norma legal norteasse esta última –, não encerra o direito a crédito quando a alíquota é zero ou o tributo não incida. Contempla, sim, como está pedagogicamente no texto, a situação na qual as operações anteriores foram oneradas com o tributo e a final, a da ponta, não o foi. Então, para que não fique esvaziado em parte este último benefício, tem-se a consideração do que devido e cobrado anteriormente.

[...]

Admito haver votado, quando do julgamento dos Recursos Extraordinários nº 350.446/PR, 353.668/PR e 357.277/RS, em sentido oposto. A reflexão sobre o tema levou-se a formar convencimento diverso, afetando este extraordinário Colegiado, e, então, cumpre-me, como cumpre a todo e qualquer juiz, evoluir, reconhecida razão à tese inicialmente rechaçada. Digo mesmo que, a prevalecer a conclusão a que chegou o Colegiado nesses recursos extraordinários, ter-se-á o esvaziamento do Imposto sobre Produtos Industrializados nos últimos anos, com passivo da União conflitante com o Diploma da República, já que há de se presumir que se afastarão, em prejuízo ao incentivo à produção, doravante, os institutos da não-tributação, longe ficam de gerar crédito, como se tal conclusão não fosse consequência natural das balizas constitucionais hoje existentes e que tornam o embate fisco-contribuinte equilibrado, sem favorecimento deste ou daquele.

Aos argumentos levantados pelo ministro MARCO AURÉLIO, o ministro JOAQUIM BARBOSA somou outro. Seu entender caminha no sentido de que o crédito em questão seria **presumido** e, diante disso, esbarraria na prescrição do artigo 150, § 6º, da Constituição Federal, que “...*constitui um óbice intransponível [...] na medida em que esse dispositivo estabelece uma reserva legal, estrita para*

qualquer tipo de isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido...”.

GILMAR MENDES, em seu voto-vista, segue o voto do ministro relator, adicionando às suas razões uma referente aos reflexos do Princípio da Seletividade na Não-cumulatividade:

...na cadeia industrial, o IPI incide de modo seletivo. Em tese, poderíamos ter, na cadeia do IPI, três fases iniciais de produção de bens amplamente essenciais, com alíquotas baixas ou com alíquota zero, e uma quarta fase relativa a um produto absolutamente supérfluo.

Poderia, ainda, haver uma bifurcação. Após três etapas de produção de bens essenciais, o bem da terceira etapa poderia servir de insumo para dois produtos, um essencial e outro absolutamente supérfluo.

Sobre tal questão, a Procuradoria da Fazenda trouxe, em um de seus memoriais, alguns exemplos bastante claros, como é o caso do formol, insumo beneficiado pela alíquota zero que pode ser utilizado para a produção de três bens industriais diferentes: preparado para alisar cabelos, sujeito à alíquota de 20%; preparado para limpeza de vidros, com alíquota de 10%; e medicamentos diversos, com alíquota zero.

Pergunto: o favorecimento fiscal aos produtos essenciais deve necessariamente repercutir no produto supérfluo? A resposta, no meu entendimento, é negativa. Isso desvirtuaria a seletividade do IPI, ao estabelecer um autêntico subsídio à produção de produto não essencial.

[...]

O que quero enfatizar é que o favorecimento da alíquota zero não tem necessariamente que repercutir nas fases seguintes. Esse não é o comando constitucional.

Embora tenha mencionado, em seu voto, que há, na visão do Supremo Tribunal Federal, diferença entre a alíquota zero e a isenção, sobre esse tópico, passamos a palavra à ministra ELLEN GRACIE, cuja exposição sobre a distinção, no entender da Corte Suprema, é clara e objetiva.

Os regimes de isenção e alíquota zero, embora em sua execução e efeito prático correspondam a resultado idêntico para o produtos – qual seja, nenhum centavo de tributo é recolhido – não são, todavia, sob o prisma jurídico, assemelháveis. No primeiro caso (isenção) existe previsão de alíquota positiva para o produto ou insumo, cujo fabricante fica, porém, isento do respectivo recolhimento. O fisco abre mão daquele ingresso, atribuindo ao contribuinte um benefício fiscal. Isenção, portanto, é, a rigor de técnica, exclusão de um imposto incidente.

Já com a alíquota zero não urge obrigação de recolhimento, por outro motivo. A aplicação de percentual zero sobre o preço do

produto ou insumo resulta em zero, nulo, nihil, nada. Não é apenas a alíquota que é igual a zero. O resultado de sua aplicação também o é. O que seria sua expressão numérica, o montante cobrado, na dicção constitucional, ou o montante devido, como prefere a doutrina, também é igual a zero.

[...]

Com base nesses argumentos, a primeira conclusão é a de inexistência de identidade entre as situações em que ocorre isenção e alíquota zero. Como a isenção é necessariamente produto de previsão legal (Constituição Federal, art. 150, parágrafo 6º), a lei pode autorizar o creditamento ou a manutenção do crédito que será aquele correspondente ao valor que resultaria da aplicação da alíquota fixada para o produto e incidente sobre o seu valor de venda.

Nas hipóteses de alíquota zero, o percentual é neutro. Conseqüentemente, sua aplicação – que é a única possível porque é ela, a alíquota zero, prevista para aquele produto –, não produzirá efeito algum, já que qualquer número multiplicado por zero corresponde a zero. Portanto, nem para onerar o produtor, com obrigação de recolhimento, nem, para beneficiá-lo, sob a forma de creditamento ou de manutenção de crédito, tal alíquota terá o menor efeito.

Esse posicionamento não passou incólume às corretas críticas de EDUARDO BOTTALLO, para quem o Supremo Tribunal Federal, no caso do IPI, acabou por reformar a disciplina da não-cumulatividade por mero exercício interpretativo, o que, no caso do ICMS, deu-se por meio de emenda constitucional!⁷²⁰

É mais que evidente que, se a Constituição expressamente vedou o crédito de ICMS nos casos de isenção e de não-incidência, como prescreve o artigo 155, § 2º, I, e não o fez no que se refere ao IPI, a isenção e a não-incidência não terá aqui o mesmo efeito.

De qualquer forma, o posicionamento do Supremo Tribunal Federal ainda “evoluiu”.

Percebemos da leitura da ementa do Agravo Regimental, no Recurso Extraordinário nº 430.720-1-RJ, julgado em 03 de fevereiro de 2009, que o Supremo Tribunal Federal entende por definitivamente superado o entendimento firmado por

⁷²⁰ “Como visto, no caso do ICMS (à época ICM) foi necessário que uma intervenção direta na Constituição (a Emenda ‘Passos Porto’, depois incorporada ao texto de 1988) limitasse o direito de crédito em razão da não-tributação de operações anteriores. Todavia, em relação ao IPI, tão inafastável exigência foi ‘dispensada’ e a restrição vingou por obra de mero exercício exegético ao qual certamente se somou o peso de interesses meramente arrecadatários” – IPI..., *op. cit.*, p. 47.

ocasião do Recurso Extraordinário nº 212.484, anteriormente mencionado. O Agravo Regimental está assim ementado:

RECURSO. Extraordinário. Inadmissibilidade. Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Diferença entre alíquotas reduzidas, incidentes na aquisição de matéria prima e insumos, e a aplicada na saída de bens industrializados. Compensação de créditos. Impossibilidade. Direito inexistente. Mudança de orientação da Corte a partir do julgamento dos REs nº 370.682 e nº 353.657. Superação da tese adotada no RE nº 212.484. Recurso não provido. Agravo regimental improvido. Precedentes. Se a **desoneração total** do IPI – não tributação ou alíquota zero – que, nas entradas, provoca, para efeitos quantitativos, diferença máxima entre as condição numérico-tributária e as alíquotas de saída, não autoriza que o contribuinte se credite, é evidente que, produzindo diferenças menores, a **desoneração parcial** não pode, por maior razão, gerar-lhe direito de crédito.⁷²¹

Mas foi por ocasião do julgamento dos Embargos de Declaração, no Recurso Extraordinário nº 488.357-1-PR, em 18 de agosto de 2009, que o Supremo Tribunal Federal de vez estendeu o entendimento anteriormente aplicável apenas aos casos de alíquota zero e de não-tributação, também aos casos de aquisição de produtos isentos.

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONVERSÃO EM AGRAVO REGIMENTAL. IPI. AQUISIÇÕES ISENTAS. INEXISTÊNCIA DE DIREITO AOS CRÉDITOS. DECISÃO COM FUNDAMENTO EM PRECEDENTES DO PLENÁRIO. TRÂNSITO EM JULGADO. DESNECESSIDADE.

1. Embargos de declaração recebidos como agravo regimental, consoante iterativa jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.
2. A decisão recorrida está em consonância com a jurisprudência do Plenário desta Corte (RE 370.682/SC e RE 353.657/RS), no sentido de que não há direito à utilização dos créditos do IPI no que tange às aquisições isentas, cujo entendimento afastou a tese adotada no RE 212.484/RS.
3. Desnecessidade do trânsito em julgado dos precedentes em que se apoiou a decisão agravada.
4. Agravo regimental improvido.⁷²²

⁷²¹ Supremo Tribunal Federal, Ag no REExt nº 430.720-1-RJ, rel. Min. CEZAR PELUSO, disponível em <http://www.stf.jus.br>, acesso em 11.dez.2009.

⁷²² Supremo Tribunal Federal, Emb. Dec. no REExt nº 488.357-1-PR, rel. Min. ELLEN GRACIE, disponível em <http://www.stf.jus.br>, acesso em 11.dez.2009.

Em seu voto, a ministra ELLEN GRACIE é direta e objetiva, limitando-se a afirmar: *“A decisão proferida pelo meu antecessor, Ministro Gilmar Mendes, deve ser mantida, porque está em harmonia com a orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal, nos precedentes citados [...], no sentido de que não há direito à utilização dos créditos do IPI no que tange a aquisições isentas”*.

No concernente à temática dos produtos não tributados, discordamos do entender manifestado pelo ministro CEZAR PELUSO, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 353.657-PR, na medida em que esse entendimento transforma o IPI, nesses casos, em imposto cumulativo:

Em relação aos produtos “não tributados”, embora o resultado prático seja o mesmo (=não pagamento do tributo), cumpre identificar e distinguir três situações teóricas possíveis:

i) produtos não tributados (N/T) por ausência de competência tributária (Imunidade ou ausência de competência por exclusão lógico-residual da norma atributiva);

ii) produtos não tributados (N/T) por não estarem incluídos na lei que fixa o âmbito de incidência, mas estares incluídos no da competência;

iii) produtos não tributados (N/T) por expressa disposição legal (dentro do âmbito de competência e dentro do âmbito de incidência).

Estas duas últimas situações (ii e iii) equiparam-se às da isenção e da alíquota zero por subtraírem à regra-matriz de incidência determinado aspecto, no caso, o material (o fato gerador), podendo ser adotadas pelo Poder Legislativo como instrumento de política fiscal. Por estarem no âmbito de competência do tributo, permitem a incidência da norma da não-cumulatividade e autorizam o contribuinte a creditar-se do valor relativo à aquisição de produto, atendendo à *finalidade* inerente à mesma norma.

Já em relação ao primeiro exemplo (não tributação por ausência de competência), a regra da não-cumulatividade não enseja direito a crédito, porque alheio ao ciclo econômico tomado como pressuposto de fato do imposto (não se trata de produto industrializado). Não há direito a crédito, porque se cuida de bem (mercadoria ou produto) que não pertence ao universo factual pressuposto à disciplina do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Alertamos que, o entendimento relativo aos produtos não-tributados, aplica-se aos casos de imunidade.

3.6.1.6.5. A não-cumulatividade e os produtos cujas saídas são isentas, tributadas à alíquota zero ou não tributadas. Considerações acerca do artigo 11 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999.

A Lei nº 4.502/64 trazia, em seu artigo 25, § 3º, a disciplina acerca dos créditos, nos casos de entradas tributadas e saídas desoneradas.

Em sua última redação – dada pelo Decreto-Lei nº 2.470, de 1º de setembro de 1988 – anterior à Constituição Federal de 1988, prescrevia o mencionado § 3º:

§ 3º. O Regulamento disporá sobre a anulação do crédito ou o restabelecimento do débito correspondente ao imposto deduzido, nos casos em que os produtos adquiridos saiam do estabelecimento com isenção do tributo ou os resultantes da industrialização estejam sujeitos à alíquota zero, não estejam tributados ou gozem de isenção, ainda que esta seja decorrente de uma operação no mercado interno equiparada à exportação, ressalvados os casos expressamente contemplados em lei.

Pois bem. Esse parágrafo 3º do artigo 25 da Lei nº 4.502/64 não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, por ser com ela incompatível, materialmente. Observemos que a não-cumulatividade do IPI, como amplamente repetido, não vislumbra qualquer limitação, que somente lhe poderia ser impingida no bojo da Constituição, que não o fez.

Ora, em não o fazendo a Constituição, não poderia tê-lo feito a Lei, e muito menos poderia esta ter conferido tal competência ao Regulamento.

Não há dúvida, o mencionado dispositivo não foi recepcionado.

Poderíamos alegar que, mesmo não tendo sido, esse dispositivo, recepcionado, o artigo 12 da Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, conferiu-lhe nova redação, posterior à vigência da Constituição de 1988.

Deixaremos de lado, por ora, o fato de ser a Lei nº 7.798/89 formalmente inconstitucional, por se tratar de conversão da Medida Provisória nº 69, de 19 de junho de 1989, para analisarmos tão-somente as prescrições veiculadas pelo seu artigo 12. Eis a redação do artigo:

Art. 12. O § 3º do art. 25 da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo art. 1º, do Decreto-Lei nº 1.136, de 7 de dezembro de 1970, passa a vigorar com a seguinte redação:

“§ 3º. O Regulamento disporá sobre a anulação do crédito ou o restabelecimento do débito correspondente ao imposto deduzido, nos casos em que os produtos adquiridos saiam do estabelecimento com isenção do tributo ou os resultantes da industrialização estejam sujeitos à alíquota zero, não estejam tributados ou gozem de isenção, ainda que esta seja decorrente de uma operação no mercado interno equiparada à exportação, ressalvados os casos expressamente contemplados em lei”.

Qual a inovação trazida pela redação dada pela Lei nº 7.798/89? Nenhuma. A redação é absolutamente a mesma. Se o Poder Legislativo imaginou que poderia salvar o dispositivo editando-o, posteriormente à Constituição, por meio de lei, equivocou-se flagrantemente. A inconstitucionalidade persiste. Onde a Constituição não limita, não é dado à lei limitar.

Posteriormente, veio à tona a Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, fruto da conversão da Medida Provisória nº 1.788, de 29 de dezembro de 1998, da qual trataremos a partir deste momento.

É imprescindível alertar para a inconstitucionalidade formal e material da Lei nº 9.779/99, tendo em vista resultar da conversão da Medida Provisória nº 1.788/98, que versou matéria não urgente e, ainda, por afronta aos princípios da Legalidade e da Tripartição das Funções.

Prescreve o artigo 11 da Lei nº 9.779/99:

Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

Antes mesmo de o Supremo Tribunal Federal julgar a questão, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO e LUIZ FRANCISCO LIPPO já se manifestavam no sentido de que, mesmo nos casos em que o produto final seja desonerado, haverá lugar para a manutenção do crédito. São as palavras desses autores:

No caso em que a operação de saída seja *immune, isenta, não tributada*, sujeita à *alíquota zero*, ou com *suspensão*, contribuinte

também terá o direito de apropriar crédito de IPI, relativamente ao insumo utilizado. Como a Constituição assegura a não-cumulatividade do IPI, este princípio terá de ser observado, procedendo-se à ampla (global) compensação dos débitos do conjunto de operações, com os créditos relativos a todos os insumos adquiridos na generalidade das operações, inclusive com as desonerações fiscais, considerando-se a pessoa do contribuinte.⁷²³

Estão cobertos de razão, na medida em que a Constituição não impôs qualquer limitação à não-cumulatividade no IPI. Mesmo antes da Lei nº 9.779/99, o adquirente, quando comprava insumos tributados para empregá-los na produção de produtos isentos, tributados à alíquota zero ou não tributados, mantinha os créditos decorrentes dessas aquisições.

Lamentavelmente, não é essa a conclusão à qual chegou o Supremo Tribunal Federal, a despeito das lúcidas considerações tecidas pelos ministros RICARDO LEWANDOWSKI e CEZAR PELUSO. Em 06 de maio de 2009, três Recursos Extraordinários, cujo cerne era o mesmo, foram julgados pelo plenário do Supremo Tribunal Federal. São eles o Recurso Extraordinário nº 475.551-3-PR, o Recurso Extraordinário nº 562.980-5-SC e o Recurso Extraordinário nº 460.785-9-RS.⁷²⁴

Por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 475.551-3-PR, o ministro CEZAR PELUSO assim se manifestou:

Isso significa que o direito ao crédito pelos insumos entrados no estabelecimento industrial não se subordina nem vincula a saída tributada. O contribuinte faz jus ao crédito, por força da só aquisição de insumos tributados. Embora dependa, para dele fruir, da realização de operação integrante da classe típica da incidência do IPI, conquanto não necessariamente **tributada** pelo IPI, e este é o ponto crucial da causa.

Basta que a empresa, cujas saídas sejam exoneradas, realize operações com produtos industrializados (art. 153, inc. IV, da CF), para que se lhe assegure o creditamento relativo às aquisições, pouco se dando a modalidade do tratamento normativo-tributário reservado às vendas, isto é, tributação, não-tributação, alíquota zero ou isenção.

⁷²³ **A não-cumulatividade**..., *op. cit.*, p. 194.

⁷²⁴ Supremo Tribunal Federal, REExt nº 475.551-3-PR, rel. Min. CEZAR PELUSO, redatora para acórdão Min. CARMEN LÚCIA, disponível em <http://www.stf.jus.br>, acesso em 11.dez.2009; Supremo Tribunal Federal, REExt nº 562.980-5-SC, rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, redator para acórdão Min. MARCO AURÉLIO, disponível em <http://www.stf.jus.br>, acesso em 11.dez.2009; e Supremo Tribunal Federal, REExt nº 460.785-9-RS, rel. Min. MARCO AURÉLIO, disponível em <http://www.stf.jus.br>, acesso em 11.dez.2009.

O instituto do crédito do IPI deve, ademais, analisado à luz de duas subcategorias unidas por liame indissolúvel: a **geração** de créditos e seu **aproveitamento**. Cuida-se de dois momentos distintos no tempo, mas indissociáveis na essência, porque guardam relação finalística e instrumental: o crédito nasce para ser aproveitado! A Constituição estaria a hospedar princípio absurdo, se previsse direito de crédito sem possibilidade de exercício. O sistema de não-cumulatividade tem por fundamento a compensabilidade entre créditos e débitos de impostos, gerados, respectivamente, na entrada e na saída dos *inputs* e *outputs*.

Porque não é sistema de tributação de valor agregado *stricto sensu* – em que se tributa o diferencial de valor acrescido ao produto por agente da cadeia produtiva –, não se pode condicionar ou subordinar a geração de créditos ao que suceda do ponto de vista fiscal em momento posterior, i. é., saída **onerada** ou **desonerada**, sob pena de comprometimento da sistemática adotada no texto constitucional. Não se tributa um “delta” ou diferencial que se adiciona, mas a operação de venda do produto industrializado. Em nada é relevante, para fins de geração e gozo dos créditos, a previsão de eventuais desonerações ou benefícios (como alíquota zero, não-tributação, isenção) na saída do produto. Nem se alegue que, desonerada a saída, a entrada não poderia gerar créditos, que isso fora verdadeira *petitio principii*.

O que decide não é o pagamento de tributo na operação de saída, mas a própria *operação de venda* do produto industrializado, considerada em si mesma, seja tributada ou não. Satisfeita essa premissa, o que se admite, ou, antes, o que se impõe, é o abatimento do montante de imposto já suportado nas operações anteriores.

Está aí a essência da não-cumulatividade no IPI. Sua “*finalidade está na divisão ou distribuição do impacto financeiro do tributo entre os diversos elos da cadeia produtiva, de modo que a tributação total (oneração) seja equivalente ao resultado da aplicação da alíquota sobre o preço final do produto (ao consumidor). Noutras palavras, é a exclusão da incidência, em cascata, do tributo que oneraria o produto final mediante acréscimo do imposto nas diversas etapas da cadeia produtiva*”. Permitir o acúmulo de créditos por conta de saída desonerada equivaleria a converter um sistema concebido para evitar cumulação em algo totalmente cumulativo.

[...]

A Lei nº 9.799/99, acertada, mas expletivamente, permitiu o aproveitamento do crédito acumulado, mediante compensação. Mas, ainda que o não tivesse feito, não traria repercussão sobre o momento anterior, o da geração dos créditos, nem retiraria o ônus do legislador de prever meios para a fruição dos valores correlatos.

O que releva é só que se dê operação típica de IPI, bastando à fruição dos créditos que a empresa realize – peço vênha por tamanha obviedade – operação com produtos industrializados. Esse é o cerne da norma constitucional que autoriza a instituição do imposto (art. 153, inc. IV), independentemente do tratamento tributário que a lei reserve à saída. Afinal, a não-cumulatividade exige a “*possibilidade de manutenção dos créditos tributários, decorrentes da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, independentemente da forma de tributação a incidir no resultado do processo produtivo.*”

[...]

Reitero que somente numa hipótese poderia haver vedação ao aproveitamento de créditos: na saída de produtos não-tributados pelo IPI em razão de sua própria natureza, i. é., saída de produtos **não industrializados**, onde é perceptível a inviabilidade de fruição dos créditos. Aliás, é curioso notar que esse tipo de operação não ensejaria fruição dos créditos de IPI nem sequer com saídas tributadas, porque referentes a produtos alheios ao ciclo produtivo industrial.

A conclusão prática é que, **qualquer que seja a espécie desonerativa** que beneficie a saída (à exceção da não-tributação por ausência de competência, na subespécie exclusão lógico-residual), asseguradas estarão sempre a subsistência e fruição dos créditos, desde que a empresa adquirente dos insumos tributados realize operações com produtos industrializados (art. 153, inc. IV, da CF).

[...]

De tudo, a lição por extrair é que a *geração* de créditos não pode ser impedida por norma infraconstitucional. Tampouco pode seu *aproveitamento* ser obviado, tendo em conta a própria natureza da não-cumulatividade: é o caso da empresa que, vendendo apenas produtos desonerados, não pode ser prejudicada por hipotética ausência de lei que a autorize a *utilizar* seus créditos de outra maneira (v. g., compensação com demais tributos, negociação no mercado mediante transferência a terceiros, etc.). A lei **deve** prever formas para exercício do direito subjetivo assegurado constitucionalmente, mas não pode nunca **deixar** de concretizar essa previsão constitucional.

Salta aos olhos, por fim, que o repúdio ao reconhecimento do direito de crédito expõe a graves riscos **outros princípios constitucionais**, como o da isonomia, em prejudicando economicamente aquele que produz bem desonerado, e o da seletividade em função da essencialidade. Este cânone, insito ao IPI, *“dirige as maiores atenções desse imposto para bens suntuosos ou supérfluos, e tende a afastá-lo ou atenuá-lo no caso de produtos essenciais”*. Ora, deixar que produtores de bens essenciais suportem maior ônus tributário não é apenas deixar de observar a seletividade conforme a essencialidade, mas subvertê-la, aplicando-a em sentido oposto ao que determina a Constituição. Aqui sim teríamos verdadeira “seletividade às avessas”.

[...]

Basta reconheça agora que o direito à manutenção dos créditos, no caso das saídas desoneradas, promana **diretamente** da Constituição, e não de norma subalterna.

De forma mais sucinta, mas igualmente merecedora de aplausos, manifestou-se o ministro RICARDO LEWANDOWSKI, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 562.980-5-SC:

Parece evidente que o direito ao aproveitamento de créditos oriundos de insumos tributados, no caso de produtos isentos ou tributados à alíquota zero, não surgiu apenas com a promulgação da Lei 9.779/99, visto que deriva diretamente do princípio da não-

cumulatividade abrigado na Constituição de 1988, tal como nas Cartas que a antecederam, mostrando-se, destarte, inadmissível que lei ordinária ou, o que é pior, um simples regulamento possam erigir obstáculos a tal direito.

Entretanto, foi vencedor o entendimento manifestado pelo ministro MARCO AURÉLIO, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 460.785-9-RS, assim ementado:

RECURSO – INTERESSE DE AGIR. Indica-o a possibilidade de vir à baila pronunciamento mais favorável ao recorrente.
 RECURSO EXTRAORDINÁRIO – CAPÍTULO – PREQUESTIONAMENTO. Matéria veiculada nas razões do extraordinário há de ter sido objeto de debate e decisão prévios, sem os quais fica inviabilizado o cotejo necessário ao exame do enquadramento do recurso no permissivo constitucional.
 IPI – CREDITAMENTO – ISENÇÃO – OPERAÇÃO ANTERIOR À LEI Nº 9.779/99. A ficção jurídica prevista no artigo 11 da Lei nº 9.779/99 não alcança situação reveladora de isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI que a antecedeu.⁷²⁵

Da leitura de excertos do voto do ministro MARCO AURÉLIO, novamente, percebemos o grande peso atribuído à interpretação meramente literal do disposto no artigo 153, § 3º, II, da Constituição Federal, quando entende necessária a cobrança do tributo sobre o produto final da cadeia produtiva. São as suas palavras:

Pois bem, já de início, ante a sucessividade de operação versadas neste processo, percebe-se o não-envolvimento do princípio da não-cumulatividade. A conclusão decorre da circunstância de o inciso II do § 3º do artigo 153 da Carta da República, não bastasse o alcance vernacular da expressão – não-cumulatividade –, surgir pedagógico ao revelar que a compensação a ser feita levará em conta o que devido e recolhido nas operações anteriores com o montante cobrado na subsequente. Considerado apenas o princípio da não-cumulatividade, se o ingresso da matéria-prima ocorreu com incidência do tributo, logicamente houve a obrigatoriedade de recolhimento. Mas, se na operação final verificou-se a isenção, não existirá compensação do que recolhido anteriormente, ante a ausência de objeto. Compensar com o quê?
 Há mais. O sistema tributário mostra-se uno. Deve-se considerar que, no tocante ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, a Constituição Federal é explícita ao prever que a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, “não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes” e “acarretará a anulação do

⁷²⁵ No mesmo sentido, vide Supremo Tribunal Federal, Emb. Dec. no Ag. Reg. no RExt nº 371.898-3-PR, rel. Min. ELLEN GRACIE, disponível em <http://www.stf.jus.br>, acesso em 11.dez.2009.

crédito relativo a operações anteriores” – alíneas “a” e “b” do inciso II do § 2º do artigo 155. Pois bem, presente esse contexto a revelar o sistema, somente em 1999, até mesmo em observância à exigência instrumental do § 6º do artigo 150 da Carta Federal, veio à balha lei disciplinando o creditamento a envolver, implicitamente, a isenção na saída final do produto e incidência na entrada de matéria-prima.

[...]

Ocorreu com essa previsão a disciplina do direito a crédito, tal como exigido no § 6º do artigo 150 em comento e, sob o ângulo do sistema, no inciso II do § 2º do artigo 155, implicitamente – repito –, do crédito em se tratando de recolhimento na primeira fase de produção e isenção considerada a última fase.

Antes do advento da Lei nº 9.779/99, não havia base, quer sob o aspecto interpretativo, em virtude do princípio da não-cumulatividade, quer sob o aspecto legal expresso, para concluir-se pela procedência do direito ao creditamento, levando-se em conta a isenção. Improcede o que consignado no acórdão em exame, ou seja, que a Lei nº 9.779/99 apenas consagrou o direito de creditamento já previsto no ordenamento jurídico brasileiro segundo a interpretação das normas constitucionais. Ao contrário, estas últimas direcionam no sentido de, fora a problemática alusiva ao princípio da não-cumulatividade – e este pressupõe dupla incidência e não a incidência em certa base e isenção na seguinte –, ter-se como necessária, para caminhar-se no sentido do benefício, lei expressa, tal como finalizado no § 6º do artigo 150 e na alínea “a” do inciso II do § 2º do artigo 155.

[...]

Em síntese, presente o princípio da não-cumulatividade – e deste somente é possível falar quando há dupla incidência, sobreposição –, o direito do contribuinte ao crédito considerado o que recolhido em operação anterior, tendo-se a isenção ou alíquota zero na operação final, somente surgiu – e mesmo assim implicitamente, se é que isso é possível – com a edição da Lei nº 9.779/99. Não implicou ela mera explicitação de um direito. Entender-se, como fez a Corte de origem, que no caso pouco importa o período alusivo às operação, se anterior à lei comentada ou posterior, implica fugir à ordem natural das coisas, olvidando-se o princípio da não-cumulatividade no que sem o envolvimento de dupla incidência, caminhou-se, sem previsão em lei, no sentido do creditamento.

Percebe-se que o Supremo Tribunal Federal, sob a escusa de proteger a Constituição, contra ela atentou.

CAPÍTULO 4

O ANTECEDENTE DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IPI

4.1 Introdução

Lembre-mos que a regra-matriz de incidência tributária tem o escopo de proceder ao “...isolamento da unidade de percussão da norma jurídica tributária...”.⁷²⁶

Trata-se, na visão de PAULO DE BARROS CARVALHO, de “...estrutura bem construída, mostrando-se apta para absorver os conteúdos semânticos dos produtos legislados e facilitando, dessa forma, a compreensão da mensagem deôntica...” que deles emerge.⁷²⁷

A regra-matriz de incidência tributária estrutura-se da seguinte forma: na hipótese da norma – também chamada de descritor, antecedente ou suposto – haverá a descrição hipotética de um evento portador de expressão econômica. Os critérios que a compõem são o material, espacial e temporal.

O conseqüente normativo – também denominado de prescritor – prescreve os efeitos irradiados, caso aconteça o fato abstratamente descrito na hipótese. O prescritor será formado pelas determinações subjetivas e objetivas. Este formado pela base de cálculo e alíquota; aquele composto pelos sujeitos ativo e passivo

4.2. Critério Material

Convém lembrarmos que, ao critério material, da hipótese incumbe descrever a conduta humana que, se ocorrer, fará nascer a obrigação de recolher aos cofres públicos o “*quantum*” relativo ao IPI. Esse critério é composto por um verbo pessoal e transitivo, ou seja, de predicação incompleta, o qual sempre

⁷²⁶ PAULO DE BARROS CARVALHO, **Teoria...**, *op. cit.*, p. 13 e 16.

⁷²⁷ *Ibidem*, p. 11.

requerirá um complemento. Lembremo-nos que, por abstração, as coordenadas de tempo e de espaço são afastadas, para que seja, este critério, estudado isoladamente.

O caminho para o desvelamento da materialidade possível do IPI inicia-se no plano constitucional e estende-se até o plano infraconstitucional.

4.2.1 A noção de **produto industrializado**: parcela do complemento verbal

Para descobrirmos o critério material possível da hipótese de incidência tributária do IPI é necessário voltar os olhos para o enunciado do artigo 153, IV, da Constituição Federal de 1988, o qual prescreve que “*Compete à União instituir impostos sobre: [...] produtos industrializados.*”

Pela dicção constitucional, percebemos que as noções de **produto industrializado** e, conseqüentemente, a de **industrialização** são – ainda que consideradas por GERALDO ATALIBA e CLÉBER GIARDINO como “...*meramente acessório...*”. – fundamentais para o estabelecimento do critério material da regra-matriz de incidência do IPI.⁷²⁸

A Constituição Federal não define o que é **produto industrializado**. Nem por isso, como parece óbvio, pode o legislador livremente prescrever como produto industrializado o que bem entender.⁷²⁹

Não podemos olvidar as prescrições do artigo 110, do Código Tributário Nacional, segundo as quais “*A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias*”. É certo que o preceito é, por assim dizer, meramente didático, mas, por ser vertido na linguagem prescritiva do direito positivo, deve necessariamente ser obedecido.

⁷²⁸ Hipótese..., *op. cit.*, p. 147.

⁷²⁹ “A expressão, porém, não pode ser considerada simples ‘rótulo’, ou campo cuja ocupação fica por conta do legislador ordinário, do intérprete ou do aplicador” – EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, *IPI...*, *op. cit.*, p. 27.

Apesar de não haver uma definição de produto industrializado no corpo do Texto Constitucional, é imperioso reconhecer que deve haver ao menos um conceito do que por ele se entende. Lembremo-nos que a Constituição Federal de 1988 estabelece que o IPI não incidirá sobre os produtos industrializados destinados ao exterior (artigo 153, § 3º, III). Notamos, dessa forma, que a Constituição estabeleceu que determinados produtos – os industrializados – destinados ao exterior, não serão tributados pelo IPI. E, em razão disso, é preciso encontrar o conceito constitucional de produto industrializado que se oculta em suas dobras, na medida em que, se se admitir que não há um conceito constitucional de produto industrializado, será o legislador infraconstitucional quem estabelecerá os contornos da imunidade tributária em tela.

O primeiro passo a fim de individualizar o que se pode entender por produto industrializado é confrontarmos a materialidade do IPI com as demais materialidades dos impostos previstos pela Constituição. Dessa forma, será possível afirmar com segurança o que **não** será produto industrializado.

Para não abrimos de forma desmedida a análise, ficará ela limitada a apenas dois impostos que igualmente gravam o consumo. São eles o ICMS, de competência dos Estados, e o ISS, de competência dos Municípios.

Prescreve a Constituição Federal, em seu artigo 155, II, que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte intermunicipal e de comunicação. Além disso, o inciso XI do artigo 155 prescreve que a base de cálculo de ICMS não compreenderá “...o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos”

Eis a primeira distinção: produto industrializado difere de mercadoria. Como veremos, essa diferença exprime-se numa relação de gênero e espécie. Entretanto, por ora, registremos que mercadoria e produto industrializado não coincidem. E difere, ainda, de serviço de transporte intermunicipal e de serviço de comunicação.

Em seu artigo 156, III, a Constituição prescreve que cabe aos municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, com exceção daqueles tributáveis pelo Estado, sobre os quais incide o ICMS. Aqui, reside a segunda diferença: produto industrializado não é serviço.

Até aqui, já sabemos que produto industrializado não é serviço e distingue-se de mercadoria. Mas essas informações não são suficientes para se estabelecer um conceito de produto industrializado.

Ensina de PLÁCIDO E SILVA que **produto** deriva do latim “*productus*”, de “*producere*”, que, em sentido amplo, “...*entende-se toda coisa ou toda utilidade, que se extraiu de outra coisa ou que dela se obteve*”.⁷³⁰

Juridicamente, refere-se a toda utilidade produzida, sejam elas retiradas diretamente da terra ou aquelas decorrentes do trabalho humano.⁷³¹

GERALDO ATALIBA, CLÉBER GIARDINO e AMÉRICO MASSET LACOMBE definem **produto** como uma coisa material (bem móvel) e corpórea.⁷³²

Até aqui, podemos dizer que as definições acima são suficientes para identificar produto como bem móvel e corpóreo. Falta, entretanto, desenvolver a noção de **industrialização**, após a realização da qual se tornará o produto industrializado.

Ora, se o produto passará por um processo de industrialização, para, somente após ele ser considerado industrializado, de saída, concluímos que os produtos naturais não estão contidos no conjunto produtos industrializados.

A doutrina tentou identificar os contornos da noção de produto industrializado. DE PLÁCIDO E SILVA afirma que será industrializado o produto “...*resultante da ação do homem ou de seu trabalho*”.⁷³³

Na visão de EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, estaremos diante de um produto industrializado quando “...*um bem in natura passa por qualquer tipo de ação, que lhe altere a natureza ou a finalidade ou, mesmo, facilite sua utilização, para satisfazer uma necessidade humana*”.⁷³⁴

⁷³⁰ **Vocabulário...**, *op. cit.*, p. 646.

⁷³¹ DE PLÁCIDO E SILVA diz que em sua acepção jurídica, o vocábulo produto pode “...tanto designar as *utilidades materiais*, tiradas do solo e subsolo, ou produzidas direta ou indiretamente por eles, como os que se *fabricam* ou se produzem pela ação do homem, pela transformação de uma coisa em outra e pelo trabalho” – *Idem*.

⁷³² G. ATALIBA e C. GIARDINO, Hipótese de incidência do IPI, **Revista de direito tributário**, v. 37, p. 147; e A. M. LACOMBE, Imposto sobre Produtos Industrializados: sua estrutura normativa: princípios constitucionais: princípio da legalidade das isenções. **Revista de direito tributário**, v. 27-2, p. 115.

⁷³³ **Vocabulário...**, *op. cit.*, p. 646.

⁷³⁴ **IPI...**, *op. cit.*, p. 29.

Destaca ANTÔNIO MAURÍCIO DA CRUZ que “*Há de ser algo resultante de um processo de industrialização e, exceto no caso de reimportação [...] industrialização exercida pelo próprio contribuinte*”.⁷³⁵

Em todas as definições acima mencionadas percebemos o traço característico de – assim como o fez FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA – excluir-se do âmbito de produtos industrializados os produtos naturais.⁷³⁶

Para MARÇAL JUSTEN FILHO, seguido por ANDRÉ DE SOUZA DANTAS ELALI, os produtos industrializados são aqueles produzidos em massa, atendendo a parâmetros de standardização, sem a pretensão de exclusividade. Entendimento esse alvo das certas críticas de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO.⁷³⁷

Além dos naturais, GERALDO ATALIBA e CLÉBER GIARDINO, na companhia de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO excluem da noção de produto industrializado aqueles decorrentes de produção artística, como o artesanato, por exemplo.⁷³⁸

Como ressaltado, a noção de produto industrializado não é metajurídica. Deverá estar presente nas dobras do ordenamento. Seu conceito tem o início de seu processo de revelação já na Constituição Federal. É por isso que não parece ser

⁷³⁵ O IPI..., *op. cit.*, p. 43.

⁷³⁶ Ao comentar o artigo 22, V, da Constituição de 1967, FRANCISCO CAVALCANTI PONTES DE MIRANDA expunha, com clareza, o que poderia ser considerado produto industrializado. Eis suas palavras: “No art. 22, V, da Constituição de 1967, a referência à industrialização (‘produtos industrializados’) está no sentido de estruturar por dentro, *indo-struere* (intro-struere), de atividade com matéria-prima. Em tal conceito não se põe a atividade de que resulta o produto agrícola, ou o minério que se apanha ou se retira da terra. [...] Uma vez que qualquer trabalho alterou, para que o produto satisfizesse a exigência de aproveitamento ou de comércio, e não se haja conservado como simples matéria-prima, há produto industrializado. Não se trata de atividade puramente agrícola, ou pecuária, nem de comércio. Matéria-prima é matéria bruta. A limpeza de fruta, ou o corte dos elementos desnecessários, como as folhas, do que se há de colhêr, ou o pêlo dos animais que não são retirados da fazenda, não é industrialização” (*sic*). – **Comentários à Constituição de 1967. t. II (arts. 8º - 33)**, *op. cit.*, p. 466-467. Do mesmo autor e no mesmo sentido, mas comentando o art. 21, V, da Constituição de 1967, com a Emenda nº 1, de 1969: **Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda nº 1, de 1969. t. II (ars. 8º - 31)**, *op. cit.*, p. 482-483). No mesmo sentido: MANOELA FLORET SILVA XAVIER, IPI..., *op. cit.*, p. 14.

⁷³⁷ M. JUSTEN FILHO, **O Imposto...**, *op. cit.*, p. 115; A. ELALI, **IPI...**, *op. cit.*, p. 56; Eis as críticas: “Padronização, massificação, escala, personificação e maquinário utilizados são aspectos que, de per si, não permitem formar convicção segura sobre a questão, uma vez que forradas de preceitos hauridos em concepções estranhas ao direito e à realidade natural das coisas” – J. E. S. DE MELO, ICMS e IPI na importação: questões polêmicas, in **Revista de direito tributário**, v. 65, p. 176.

⁷³⁸ G. ATALIBA e C. GIARDINO, Hipótese de incidência do IPI..., *op. cit.*, p.147; J. E. S. DE MELO, ICMS e IPI..., *op. cit.*, p. 176.

correta a posição de HUGO DE BRITO MACHADO quando afirma que “...o conceito de produto industrializado independe de lei”, é, portanto, metajurídico.⁷³⁹

Melhor o entender de FÁBIO ARTIGAS GRILLO, que, ao referir-se a produto industrializado, manifesta-se no sentido de que este deve ser “...legalmente qualificado”, com o que concordamos.⁷⁴⁰

Em sendo assim, necessário analisarmos o que o direito positivo considera produto industrializado.

O parágrafo único do artigo 46 do Código Tributário Nacional prescreve: “...considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo”. Definição essa da qual se valem doutrinadores de tomo, a exemplo de AMÉRICO MASSET LACOMBE.⁷⁴¹

Esse dispositivo não escapou à crítica de JOSÉ EDUARDO TELLINI TOLEDO. Em seu entender, o legislador complementar não foi preciso. E, ainda, plantou a dúvida acerca do significado do vocábulo **operação**. Defende que, pela leitura do parágrafo único do artigo 46 do Código Tributário Nacional, não há como saber “...quais seriam essas ‘operações’ que poderiam modificar a natureza ou finalidade, ou, ainda, que aperfeiçoassem para consumo os produtos”.⁷⁴²

Parece-nos, entretanto, que a operação a que se refere o parágrafo único do mencionado artigo 46 é a de industrialização. Como ressalta GUSTAVO MASINA, não haverá produto industrializado sem que tenha ocorrido prévia industrialização. Algo chamado por ele de “*obviedade óbvia*”.⁷⁴³

A lei instituidora do IPI – Lei nº 4.502/64 – limita-se a prescrever, em seu artigo 3º, parágrafo único: “...considera-se industrialização qualquer operação de que

⁷³⁹ O IPI e a importação de produtos industrializados, In OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO e MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO (Coord.). **IPI: temas constitucionais polêmicos**, p. 281.

⁷⁴⁰ IPI e ICMS: regime jurídico dos descontos incondicionais bonificados, In OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO e MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO (Coord.). **IPI: temas constitucionais polêmicos**, 409.

⁷⁴¹ “Industrializar será [...] **modificar a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade, ou aperfeiçoar para consumo**” – Imposto..., *op. cit.*, p. 115.

⁷⁴² **O Imposto...**, *op. cit.*, p. 61.

⁷⁴³ **ISSQN: regras de competência e conflitos tributários**, p. 94.

resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto...”.⁷⁴⁴

Os incisos do parágrafo único do artigo 3º estabelecem ressalvas, não sendo consideradas industrializações. Algumas delas, até mesmo, parecem se referir à prestação de serviços sendo, por isso, sujeitas à incidência do ISS.

Descendo às disposições regulamentares, vemos que o Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, que regulamentou esse tributo, prescreve, em seu artigo 3º, que “*Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida [...] como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária*”.

Abramos aqui um parêntese. É possível que produto cuja industrialização não se tenha completado seja considerado **produto industrializado**, como quer o “*caput*” do artigo 3º do Regulamento do IPI?

Sobre a questão, afirma EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, que “*...inexiste espaço jurídico à incidência do IPI, quando o bem é apenas submetido a um processo que poderíamos denominar ‘intermediário’, ou seja, que não lhe atribui as condições necessárias para ser havido como ‘produto industrializado’...*”.⁷⁴⁵

Vencida a questão, retornemos.

O artigo 4º, *caput*, do Decreto nº 4.544/2002 prescreve, em conformidade com a lei que instituiu o IPI, que “*Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo...*”.

Se até a análise do “*caput*” do artigo 4º, do Decreto nº 4.544/2002, não encontramos problemas, o mesmo não pode ser dito por ocasião do estudo das “espécies de industrialização” arroladas em seus incisos.

⁷⁴⁴ “Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, salvo: I - o conserto de máquinas, aparelhos e objetos pertencentes a terceiros; II - o acondicionamento destinado apenas ao transporte do produto; III - O preparo de medicamentos oficiais ou magistrais, manipulados em farmácias, para venda no varejo, diretamente e consumidor, assim como a montagem de óculos, mediante receita médica; e IV - a mistura de tintas entre si, ou com concentrados de pigmentos, sob encomenda do consumidor ou usuário, realizada em estabelecimento varejista, efetuada por máquina automática ou manual, desde que fabricante e varejista não sejam empresas interdependentes, controladora, controlada ou coligadas” (sic).

⁷⁴⁵ IPI..., *op. cit.*, p. 30.

São, de acordo com o Regulamento do IPI, modalidades de industrialização: i) a transformação; ii) o beneficiamento; iii) a montagem; iv) o acondicionamento ou o reacondicionamento; e v) a renovação ou o recondicionamento.

A **transformação** é a espécie de industrialização prevista pelo inciso I do artigo 4º do Decreto nº 4.544/2002 que, ao ser “...*exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova*”. A noção regulamentar guarda consonância com o entendimento corrente acerca do que se deve entender por transformação.⁷⁴⁶

Importante, aqui, mencionarmos, que haverá transformação quando houver o deslocamento do produto resultante da industrialização para nova classificação fiscal, distinta da do produto primitivo. Essa é, pelo menos, a diretriz do Parecer Normativo nº 398/71.

Consta, do mencionado Parecer, que “...*na ‘transformação’ que ‘importa na obtenção de espécie nova’, há um deslocamento do produto primitivo (matéria-prima ou produto intermediário) para nova classificação fiscal (posição ou inciso diferente)...*”.⁷⁴⁷

Entendemos na companhia segura de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, acompanhado por EDUARDO MARCIAL FERREIRA JARDIM e JOSÉ EDUARDO TELLINI TOLEDO, que a transformação inegavelmente caracteriza uma operação de industrialização.⁷⁴⁸

⁷⁴⁶ Explica DE PLÁCIDO E SILVA que *transformação* deriva “Do latim *transformatio*, de *transformare* (metamorfosar, converter em, transformar), entende toda ação e efeito de transformar ou *atribuir às coisas um aspecto, ou uma forma diferente*. Assim, a transformação é a *modificação, a alteração, a formação nova, ou a nova conformação*, que, por processos especiais, se dão às coisas, de modo a apresentá-las como *coisas diferentes, ou distintas*, das que se submetem a esse regime transformativo, embora, em certos casos, não lhes modifique a essência. [...] Na terminologia técnica das indústrias, ou das manufaturas, a *transformação* importa na operação que vem a dar ao *produto transformado* a feição de um produto novo. E, por isso, resulta numa *perfeita fabricação*, que vem sujeitar o produto resultante à sua especial classificação, sem qualquer dependência à classificação a que se sujeitava anteriormente. Neste particular, pois, a transformação bem se distingue do *beneficiamento*, onde a coisa não se altera nem se modifica; mas, simplesmente, se aperfeiçoa, ou se melhora (beneficia)...” – **Vocabulário...**, *op. cit.* p. 828-829.

⁷⁴⁷ **Pareceres normativos e atos declaratórios do IPI consolidados: 1970 a 1984**, p. 162.

⁷⁴⁸ J. R. VIEIRA, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 96; O Imposto..., *op. cit.*, p. 182; “Operação consistente na conversão de um dado produto ou matéria prima numa espécie nova” – E. M. F. JARDIM, **Dicionário...**, *op. cit.*, p. 319; “...em havendo qualquer alteração do produto adquirido, e obtendo-se um novo produto, estar-se-á diante de uma operação (processo) de industrialização” – J. E. T. TOLEDO, **O Imposto...**, *op. cit.*, p. 62.

De acordo com o inciso II do artigo 4º do Decreto nº 4.544/2002, nos casos em que a industrialização “...importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto”, estaremos diante de caso de **beneficiamento**. Esse beneficiamento atrela-se à idéia de melhoramento.⁷⁴⁹

Ao debruçarmo-nos sobre essa modalidade de “industrialização”, percebemos, desde logo, que, se há uma linha que a separa da incidência do ISS, ela é deveras tênue. É por isso que JOSÉ EDUARDO TELLINI TOLEDO diz ser essa a “...hipótese de industrialização [...] que gera maior desconforto aos contribuintes...”⁷⁵⁰

De fato, o beneficiamento está previsto como serviço no item 14.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.⁷⁵¹

Isso faz com que LEANDRO PAULSEN seja enfático ao afirmar que o beneficiamento não configura materialidade do IPI.⁷⁵²

O nosso pensar é mais ponderado. Harmoniza-se com o pensamento de EDUARDO MARCIAL FERREIRA JARDIM e de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, ao entender que o exame, a fim de se descobrir se o imposto incidente é o IPI ou o ISS deva ser realizado caso a caso, analisando-se as suas específicas características. Nesses casos, cabe ao intérprete ou ao aplicador do direito identificar qual é a prestação preponderante. Se for a entrega da coisa, incidirá o IPI, caso seja a prestação de um fazer, terá lugar o ISS.⁷⁵³

⁷⁴⁹ Para DE PLÁCIDO E SILVA, *beneficiamento* “Designa a ação e o efeito de melhorar, beneficiar ou valorizar a mercadoria ou produto, sem que se altere ou se modifique a espécie anterior. Não há transformação, há simplesmente a modificação no aspecto da coisa para melhor” - **Vocabulário**..., *op. cit.*, p. 119.

⁷⁵⁰ **O Imposto**..., *op. cit.*, p. 62-63.

⁷⁵¹ “14.05 – Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer”

⁷⁵² Apesar de a obra ter sido escrita em co-autoria com JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, percebemos, por ocasião da leitura desse tema específico, que se trata da opinião pessoal de LEANDRO PAULSEN, que citar, inclusive, um precedente dele – JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO e LEANDRO PAULSEN, **Impostos**..., *op. cit.*, p. 99-102.

⁷⁵³ “A montagem e o beneficiamento, dependendo de cada caso, podem aludir tanto ao produto industrializado, como à simples prestação de serviços, tudo em face da vaguidade terminológica dessas palavras que se situam uma zona fronteira entre a hipótese de incidência do IPI e a do ISS” – E. M. F. JARDIM, **Dicionário**..., *op. cit.*, p. 44 e 257; e J. R. VIEIRA, **A regra-matriz**..., *op. cit.*, p. 96; e Imposto ..., *op. cit.*, p. 182.

E, isso, porque o critério distintivo entre prestações de dar, sobre as quais incide o IPI, e prestações de fazer, gravadas pelo ISS, decorre diretamente da interpretação constitucional e, em razão disso, prevalece sobre o critério da Lei Complementar. Sobre essa questão, precisas as palavras de JOSÉ ROBERTO VIEIRA:

A hipótese de incidência tributária do IPI tem por critério material, já o sabemos, o realizar operações com produtos industrializados [...], e operações sempre jurídicas [...], que redundem na transmissão da posse ou propriedade daqueles produtos, por isso consubstanciando **uma obrigação de dar**. Enquanto que no **antecedente normativo da regra-modelo do ISS**, sem maior detença, é possível identificar o verbo e o complemento nucleares: *prestar serviços*, de que resulta inevitável reconhecer-lhe a diversa condição jurídica de **um fazer**. Ora, tais noções distintivas básicas entre o **IPI (obrigação de dar)** e o **ISS (obrigação de fazer)**, porque extratadas diretamente da Lei Magna, haverão de iluminar primacialmente toda e qualquer iniciativa de desenho dos seus contornos de incidência. E desempenharão papel de realce no esclarecimento daqueles pontos de perigoso contato entre os dois impostos. Só depois de exauridas essas possibilidades é que nos será autorizado o recurso à Lei Complementar que dispõe sobre conflitos de competência (Constituição, arts. 146, I e 156, III), bem como aos demais degraus da pirâmide normativa.⁷⁵⁴

MANOELA FLORET SILVA XAVIER sugere que, para descobrirmos o imposto incidente, bastaria identificar a destinação do produto beneficiado. Em suas palavras: *“Em se tratando de beneficiamento de produto destinado ao consumo próprio, estaremos diante do Imposto sobre Serviços – ISS. Por outro lado, se o beneficiamento ocorrer em produto destinado à comercialização, o mesmo estará sujeito ao IPI”*.⁷⁵⁵

Não nos parece, entretanto, que esse seja o caminho mais seguro. Preferimos aquele que leva em consideração a espécie de prestação preponderante.

À espécie de industrialização que *“...consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal”*, denomina-a, o inciso III do artigo 4º do Decreto nº 4.544/2002 de **montagem**.

⁷⁵⁴ **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 83-84.

⁷⁵⁵ **IPI...**, *op. cit.*, p. 17.

A despeito da posição de JOSÉ EDUARDO TELLINI TOLEDO – que “*Esta modalidade de industrialização também não apresenta grandes dificuldades ao intérprete, já que o conceito de montagem é de fácil compreensão e a definição (como posta pela legislação tributária) é bastante clara*” – conduza à conclusão que não pairam dúvidas sobre a incidência do IPI nesses casos, trata-se realmente de mera ilusão.⁷⁵⁶

Da mesma forma como ocorre no caso do beneficiamento, a montagem muito se aproxima de uma prestação de serviço – materialidade do ISS. Preferimos, portanto, como no beneficiamento, procedermos a análise caso a caso, com o escopo de identificar a prestação preponderante. Entendimento esse defendido por EDUARDO MARCIAL FERREIRA JARDIM e JOSÉ ROBERTO VIEIRA.⁷⁵⁷

Não bastasse isso, a Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 prevê que, em alguns casos, a montagem configura prestação de serviço.⁷⁵⁸

No que se refere ao **acondicionamento** ou **reacondicionamento**, prescreve o inciso IV do artigo 4º do Decreto nº 4.544/2002 ser a espécie de industrialização que “...importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria”. Aqui, também, a definição regulamentar coincide com a noção corrente do termo.⁷⁵⁹

O artigo 6º, I, do Decreto nº 4.544/2002 estabelece o que se entende por embalagem para transporte. É aquela que se destine especificamente para essa finalidade, ou seja, que sirva para desempenhar esse objetivo. Mas não só. O § 1º do artigo 6º estabelece as condições às quais o acondicionamento para transporte deve atender:

⁷⁵⁶ O Imposto..., *op. cit.*, p. 63.

⁷⁵⁷ E. M. F. JARDIM, **Dicionário**..., *op. cit.*, p. 223 e 257; e J. R. VIEIRA, **A regra-matriz**..., *op. cit.*, p. 96; Imposto ..., *op. cit.*, p. 182

⁷⁵⁸ “14.06 – Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive montagem industrial, prestados ao usuário final, exclusivamente com material por ele fornecido”.

⁷⁵⁹ Para DE PLÁCIDO E SILVA, o acondicionamento é a “Maneira pela qual a mercadoria, o produto fabril, ou os frutos, se acondicionam para serem embarcados ou expostos à venda” – **Vocabulário**..., *op. cit.*, p. 33.

§ 1º. Para os efeitos do inciso I, o acondicionamento deverá atender, cumulativamente, às seguintes condições:

I - ser feito em caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, sem acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional;

II - ter capacidade acima de vinte quilos ou superior àquela em que o produto é comumente vendido, no varejo, aos consumidores.

Apesar de JOSÉ EDUARDO TELLINI TOLEDO entender que “...esta modalidade de industrialização não gera divergências”, acompanhamos aqueles que nela enxergam flagrantes prestações de serviço, muito distantes da noção de industrialização.⁷⁶⁰

E este também é o entender de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, EDUARDO MARCIAL FERREIRA JARDIM e de HUGO DE BRITO MACHADO, que aqui enxerga flagrante abuso do poder regulamentar.⁷⁶¹

A corroborar esse entendimento, lembremo-nos que o acondicionamento ou reacondicionamento é previsto como serviço pelo mesmo item 14.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

Há, ainda, quem veja, aqui, espaço para um possível conflito entre IPI e ISS. É o caso de MANOELA FLORET SILVA XAVIER que, a exemplo do beneficiamento, afirma que o imposto incidente será determinado “...em razão da destinação do produto, no acondicionamento haverá a incidência do ISS apenas nos casos em que os bens se destinem a consumidores finais. No caso de bens destinados à comercialização ou industrialização, o processo de acondicionamento estará sujeito ao IPI”.⁷⁶²

Por fim, a **renovação** ou **recondicionamento**, de acordo com o enunciado do inciso V, do artigo 4º, do Decreto nº 4.544/2002, é a espécie de industrialização que “...exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização”. Novamente, a definição

⁷⁶⁰ O Imposto..., *op. cit.*, p. 64.

⁷⁶¹ J. R. VIEIRA, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 96; Imposto ..., *op. cit.*, p. 182; E. M. F. JARDIM, **Dicionário...**, *op. cit.*, p. 26-27 e 257; H. B. MACHADO, **O IPI...**, *op. cit.*, p. 281.

⁷⁶² **IPI...**, *op. cit.*, p. 19.

estabelecida pelo regulamento está em conformidade com a acepção corrente do vocábulo.⁷⁶³

Parece-nos que, nesse caso, não há dúvida. Trata-se de inegável prestação de serviço, como entendem EDUARDO MARCIAL FERREIRA JARDIM e JOSÉ ROBERTO VIEIRA.⁷⁶⁴

Novamente, o item 14.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 estabelece que, aquilo que o Regulamento do IPI diz ser industrialização, é, em verdade, prestação de serviços.

Estabelecido o que se deve entender por produto industrializado devemos partir em busca da ação que realizada com tais produtos, ensejará o nascimento da relação jurídica tributária.

4.2.2 A conduta que enseja a incidência do IPI: o verbo pessoal e o restante de seu complemento

A Constituição Federal de 1988 prescreve que compete à União instituir imposto sobre **produtos industrializados**. Como bem observa JOSÉ ROBERTO VIEIRA, a redação do Texto Constitucional conduz à conclusão de que não é a ação de **industrializar** que será alcançada pela tributação, e sim um momento a ela ulterior. O imposto incidirá em uma conduta posterior à industrialização.⁷⁶⁵

Entretanto, não são poucos os que entendem que o critério material do IPI é o próprio **industrializar produtos**. Seguem essa linha destacados juristas do direito brasileiro, tais como AMÉRICO MASSET LACOMBE, MARÇAL JUSTEN FILHO, PAULO DE BARROS CARVALHO, MARY ELBE QUEIROZ e CHARLES WILLIAM MCNAUGHTON.⁷⁶⁶

⁷⁶³ Diz DE PLÁCIDO E SILVA, ao tratar da renovação, que "...é a *recomposição*, o *revigoreamento* ou o *restabelecimento* do que havia sido destruído, desfeito, ou *havia terminado*". E ao tratar do verbo **renovar**, afirma que ele se distingue da idéia de **innovar** como **trazer coisa nova**, seja ele tomado em qualquer das suas acepções: **restaurar**, **reproduzir** ou **repetir** – **Vocabulário...**, *op. cit.*, p. 701.

⁷⁶⁴ E. M. F. JARDIM, **Dicionário...**, *op. cit.*, p. 257 e 270; e J. R. VIEIRA, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 96; Imposto ..., *op. cit.*, p. 182.

⁷⁶⁵ **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 73; e Imposto p. 178.

⁷⁶⁶ A. M. LACOMBE, Imposto..., *op. cit.*, p. 112-113; "Não é logicamente cabível introduzir no núcleo da materialidade da hipótese de incidência tributária senão palavras designativas de uma

Não obstante o respeito nutrido pelos mencionados juristas, não parece que assim seja.

É bem verdade que, até o presente momento, só temos notícia acerca de parte do complemento do verbo que constitui o critério material da hipótese de incidência tributária do IPI. Ressaltemos que o complemento **produtos industrializados** seria suficiente somente se o verbo, núcleo da hipótese de incidência tributária do IPI, fosse **industrializar**.

Para alcançarmos a completude do complemento verbal, que formará, ao lado do verbo transitivo, o critério material da hipótese de incidência do IPI, devemos garimpar o texto constitucional. Não é possível que o exegeta colha fora dele os elementos para revelar o critério material possível do IPI.

Passando os olhos pela Constituição Federal, o exegeta deparar-se-á com a prescrição do artigo 153, § 3º, II, segundo a qual o IPI “*será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores*” (destacamos).

O texto Constitucional, ao prescrever que o IPI deverá observar a não-cumulatividade, ou melhor, que, por ocasião da apuração do valor devido a título de IPI, deve-se observar a não-cumulatividade, compensando-se o que for devido em cada **operação** com o montante cobrado nas anteriores, demonstra que o IPI incide

atividade; ‘Produto industrializado’ não é ‘atividade’, mas decorrência, conseqüência, de uma atividade. Bem por isso, há de reputar-se que a Constituição, ao valer-se da expressão multi-referida, pretendia (só podia pretender) indicar atividades relacionadas com a configuração de ‘produtos industrializados’ Daí a conclusão generalizada de que o critério material da hipótese de incidência do IPI consistir na atividade de ‘industrializar’ bens, com o que surge ‘produto industrializado’” – M. JUSTEN FILHO, **O Imposto...**, *op. cit.*, p. 110. Na página seguinte, entretanto, MARÇAL JUSTEN FILHO parece, após citar os ensinamentos de GERALDO ATALIBA e PAULO DE BARROS CARVALHO, recuar. São suas palavras: “Então, tal como não basta a simples industrialização do produto para a configuração do fato imponible, também não é suficiente tão-só operação jurídica de transferência de propriedade ou posse, se não tiver por objeto ‘produto industrializado’. Pode-se falar, por isso, em uma hipótese de incidência cuja materialidade é complexa, diferentemente de outras (que poderiam dizer-se simples): envolve uma atividade de cunho material (industrialização) somada a uma atividade jurídica (operação jurídica que produz a transferência da posse ou do domínio do produto industrializado)” – *Ibidem*, p. 111; P. B. CARVALHO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 352. Em que pese nos idos de 1970 tenha sustentado posição diversa. “...podemos verificar que os produtos industrializados sofrem a incidência do imposto no momento em que abandonam o estabelecimento industrial e, portanto, quando se destinam ao uso, ao consumo, não, como poderia se esperar, enquanto permanecem em estoque, pois se assim fora estaríamos na presença de exação que onera o processo de produção. Daí concluirmos tratar-se, realmente, de tributo que recai sobre o consumo e não sobre a produção” – P. B. CARVALHO, *Introdução...*, *op. cit.*, p. 76. Em sentido semelhante e do mesmo autor, vide *Imposto...*, *op. cit.*, p. 149-150; M. E. QUEIROZ, **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**, p. 121; e C. W. MCNAUGHTON, *O princípio...*, *op. cit.*, p. 332.

não sobre o processo de industrialização e muito menos sobre o produto industrializado. Acompanhamos a conclusão de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, segundo a qual o texto Constitucional “...*estabelece com limpidez a incidência do tributo sobre esse ato por ele denominado **operação***”.⁷⁶⁷

Dessa forma, o complemento do verbo transitivo, núcleo da hipótese de incidência tributária do IPI, já se mostra completo: **operações com produtos industrializados**.

Mas qual será então o verbo que formará o critério material da hipótese de incidência tributária do IPI?

A Constituição Federal não silenciou no que se refere ao verbo integrante do critério material da hipótese de incidência tributária do IPI. Não o fez explicitamente, mas das “*plicas*” do texto revela-se que o verbo é **realizar**. Mas como alcançamos esse entendimento?

Seguindo o escólio de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, percebemos que a Constituição Federal de 1988, ao tratar do ICMS, em suas específicas relações com o IPI, vale-se, em seu artigo 155, § 2º, XI, da expressão **operação realizada**. Diz o mencionado dispositivo que o ICMS “*não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a **operação realizada** entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, **configure fato gerador dos dois impostos***” (destacamos).

Observamos que a **operação realizada** constitui hipótese de incidência tanto do ICMS quanto do IPI.

Essa a razão pela qual concluímos, com JOSÉ ROBERTO VIEIRA, que o verbo integrante do critério material é o **realizar** e, que o critério material da hipótese de incidência tributária do IPI, em sua integralidade, é **realizar operações com produtos industrializados**.⁷⁶⁸

Além do Professor da Universidade Federal do Paraná, outros tributaristas compartilham do mesmo entendimento. É este o pensar dos saudosos professores de PAULO ROBERTO CABRAL NOGUEIRA, de ANTÔNIO MAURÍCIO DA CRUZ, de GERALDO ATALIBA e CLÉBER GIARDINO, de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, de ROBERTO QUIROGA MOSQUERA, de ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA,

⁷⁶⁷ **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 73; e **Imposto...**, *op. cit.*, p. 178.

⁷⁶⁸ **Imposto...**, *op. cit.*, p. 179.

de EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, de CLÁUDIA GUERRA, de JOSÉ CARLOS GRAÇA WAGNER, de RICARDO MALACHIAS CICONELLO, de RICARDO FERREIRA BOLAN, de JOSÉ EDUARDO TELLINI TOLEDO, de MARCELO CARON BAPTISTA, de JÚLIO M. DE OLIVEIRA, de ANDRÉ ELALI, de LEANDRO PAULSEN, de EDUARDO MARCIAL FERREIRA JARDIM, de REGIANE BINHARA ESTURILIO, de FÁBIO SOARES DE MELO, de MANOELA FLORET SILVA XAVIER, de ALESSANDRA LIMA COSTA BEBER CORRÊA, de GUSTAVO MASINA e de FÁBIO ARTIGAS GRILLO.⁷⁶⁹

⁷⁶⁹ P. R. C. NOGUEIRA afirma: “Nós também já escrevemos que, para um produto poder ser alcançado pelo IPI, ‘é preciso, como *prius*, que ele seja não si o resultado de uma *industrialização*, mas também *entregue a consumo* (situações fáticas nucleares do fato gerador hipotetizado ou tipificado legislativamente)” - **Do Imposto...**, *op. cit.*, p. 71-72; A. M DA CRUZ, **O IPI...**, *op. cit.*, p. 43 e 57-58; Dizem os G. ATALIBA e C. GIARDINO: “O ato de produzir é logicamente precedente à existência do produto. Não se pode pensar em produto, sem que antes se tenha desenvolvido uma atividade produtiva, da qual exatamente ele é o resultado final. Por isso, com o IPI não se tributa a **atividade** de produção. É forçoso concluir que a Constituição impede a simples tributação da atividade ou do processo de produção, porque, se assim fosse, não se estaria, em verdade, tributando o produto mas sim o conjunto de componentes que se prestam a esse tipo de atividade. Pela sua utilização (desse conjunto de componentes) é que se obtém, afinal, um produto. Se, portanto, a produção ou industrialização for posta na materialidade da hipótese de incidência do imposto, já não se estará diante de IPI, mas de tributo diverso [...] Na verdade, o IPI é um imposto sobre produtos industrializados, apenas na medida em que estes se constituem um objeto de operações (esta parece ser a interpretação correta e, de qualquer maneira, a adotada pelo legislador ordinário federal, quando sempre vincula o nascimento da obrigação à realização de algum tipo de ‘operação’). O quadro constitucional do IPI conduz, portanto, a essa inexorável conclusão: gravam-se atos ou operações tão somente qualificados pelo objeto material ao qual referidos, ou seja,: os produtos industrializados. Essa cláusula objetiva exerce função meramente delimitadora ou restritiva do conteúdo da operação tributável. Em outras palavras: o IPI incide sobre operações; não todas, porém. Do universo dos atos que os industriais podem realizar, apenas autorizam a incidência do tributo os (atos) que digam específico respeito (que tenham por objeto) produtos industrializados. O produto é, assim, nesse contexto, simples elemento de determinação da operação tributável. Não é e não constitui, em si mesmo, o núcleo da hipótese de incidência do IPI” (*sic*) – Hipótese de incidência do IPI..., *op. cit.*, 147-150; Na visão de J. E. S. DE MELO, não se tributam “*operações de industrialização*”, mas sim “*operações jurídicas*” – **A importação...**, *op. cit.*, p.87-88 e **ICMS...**, *op. cit.*, p. 62-63; Segundo R. Q. MOSQUERA, “...identifica-se uma repartição de competências tributárias que levou em consideração a realidade econômica de haver ingressos, circulação, transferência, transmissão e cessão de elementos patrimoniais. É o aspecto *dinâmico* da tributação do patrimônio. Nessa hipótese, tem relevância para o Estado a *mutação de elementos pertencentes ao patrimônio ou, mesmo, a mutação do patrimônio em sua inteireza*. A saída e entrada de elementos patrimoniais revela capacidade contributiva dos respectivos contribuintes. A tributação do patrimônio sob o ponto de vista *dinâmico* traduz a incidência de exações tributárias sobre a circulação da riqueza. São casos de tributação do patrimônio em seu sentido *dinâmico* na Carta Republicana de 1988: [...] d) o imposto sobre produtos industrializados [...] Os impostos elencados nas alíneas acima, incidem, pois, sobre operações que acarretam a modificação dos elementos patrimoniais, seja por intermédio da transferência de seus elementos entre as pessoas, seja pelo ingresso de direitos novos que passam a integrar o patrimônio dos respectivos indivíduos” – **Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional**, p. 96; R. A. CARRAZZA, em co-autoria com E. D. BOTTALLO – A não-incidência do IPI nas operações internas com mercadorias importadas por comerciantes (um falso caso de equiparação legal). **Revista dialética de direito tributário**, n. 140, p. 92-93; E. D. BOTTALLO afirma que “O IPI incide sobre operações jurídicas praticadas com produtos industrializados” e que tem por hipótese de incidência “...o fato de alguém industrializar produto e

Mas qual é o caráter das mencionadas operações realizadas com produtos industrializados? Neste ponto, importante sublinharmos, com PAULO DE BARROS CARVALHO, que o termo **operações** é sinônimo de **negócio jurídico**.⁷⁷⁰

Esse também é o entender de GERALDO ATALIBA, de JOSÉ ROBERTO VIEIRA e de ROBERTO QUIROGA MOSQUERA⁷⁷¹.

ANTÔNIO MAURÍCIO DA CRUZ, por sua vez, faz uma leitura larga do vocábulo **operações**, que é compartilhada por AMÉRICO MASSET LACOMBE, o qual lhe atribui o significado de “...ato jurídico, negócio jurídico, ato juridicamente relevante”.⁷⁷²

*levá-lo para além do estabelecimento produtor, por força da celebração de um negócio jurídico translativo de sua posse ou propriedade” - IPI..., op. cit., p. 22; C. GUERRA, Incidência do IPI na importação, in **Revista de direito tributário**, v. 83, p. 202 e 209; J. C. G. WAGNER, embora sustente que a operação relativa ao IPI é a de industrialização, defende que, para o surgimento da obrigação tributária, mostra-se necessária a saída do produto do estabelecimento para terceiro, ou seja, que ele circule – IPI, In IVES GANDRA DA SILVA MARTINS. **Curso de direito tributário**, p. 36-40; R. M. CICONELLO, A definição da base de cálculo do IPI, in **IPI – aspectos jurídicos relevantes**, p. 370; R. F. BOLAN, **Regimes especiais – IPI e ICMS**, p. 73, n. 103; J. E. T. TOLEDO, apesar de no início de sua exposição acerca do critério material, parecer integrar a outra corrente, no final, acaba por concluir no sentido de que não basta a industrialização, sendo necessária a realização de operações com produtos industrializados – **O Imposto...**, op. cit., p. 56-71; M. C. BAPTISTA, **ISS...**, op. cit., p. 317-318; J. M. DE OLIVEIRA, **O princípio...**, op. cit., p. 237; A. ELALI, **IPI...**, op. cit., p. 53 e 58; L. PAULSEN, em obra em co-autoria com JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO – **Impostos...**, op. cit., p. 76; E. M. F. JARDIM, **Dicionário...**, op. cit., p. 183; R. B. ESTURILIO, **A seletividade...**, op. cit., p. 59; F. S. DE MELO, conquanto entenda necessário que a industrialização do produto tenha ocorrido em território nacional – Impossibilidade de exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) sobre as importações de produtos industrializados. Apontamentos principais, In MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO; FÁBIO SOARES DE MELO (Coord.). **IPI: questões fundamentais**, p. 11; M. F. S. XAVIER, **IPI...**, op. cit., p. 14; A. L. C. B. CORRÊA, Da não inclusão do frete e seguro na base de cálculo do IPI, in **IPI: questões atuais**, p. 95; G. MASINA, **ISSQN...**, op. cit., p. 94-95; F. A. GRILLO, IPI e ICMS: regime jurídico dos descontos incondicionais bonificados, In OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO, p. 408.*

⁷⁷⁰ “Temos para nós que o vocábulo ‘operações’, no contexto, exprime o sentido de atos ou negócios jurídicos hábeis para provocar a circulação de mercadorias. Adquire, neste momento, a acepção de toda e qualquer atividade, regulada pelo direito, e que tenha a virtude de realizar aquele evento” – **A regra-matriz...**, op. cit., p. 170.

⁷⁷¹ G. ATALIBA, IPI – hipótese de incidência, in **Estudos e pareceres de direito tributário I**, p. 4 e 6; J. R. VIEIRA, Imposto ..., op. cit., p. 179; R. Q. MOSQUERA afirma: “...o artigo 153, V, da Constituição Federal, utiliza o termo operações no mesmo sentido utilizado no artigo 155, inciso II, ou seja, como negócio jurídico bilateral, no qual há manifestação inequívoca de vontade das partes. Esses atos, fatos ou situações são produtores de efeitos jurídicos, emergindo daí uma relação regulada pelo Direito. O termo operações pressupõe uma visão dinâmica das relações sociais e não uma posição estática. Sendo negócio jurídico bilateral, não podem existir operações realizadas consigo mesmo, uma vez que sob a ótica jurídica essas ‘operações’ nada representam. Melhor dizendo, realizar operações pressupõe a existência de alguém em relação oposta” – **Tributação no mercado financeiro e de capitais**, p. 106.

⁷⁷² A. M. DA CRUZ as considera como gênero da qual são espécies “...a extração; a produção; a importação; a circulação; a distribuição, o consumo; o crédito; o câmbio; o seguro; operações

Vimos, ao tratarmos da teoria da norma, que a dúvida em relação aos exatos contornos da hipótese de incidência tributária pode ser afastada se analisarmos a base de cálculo. Estamos diante de caso concreto em que a base de cálculo desempenha sua função comparativa.

Para demonstrar o alegado, anteciparemos, a título exemplificativo, o ingresso na legislação infraconstitucional. Observemos que a incursão é rápida.

O artigo 47 do Código Tributário Nacional disciplina a base de cálculo do IPI. O mesmo o faz a Lei nº 4.502/64, em sua dicção **valor tributável**, em seus artigos 14 a 18.

Tanto num diploma quanto no outro encontramos numerosas referências a “preço”, “preço corrente no mercado”, “preço de venda”, “valor da operação”, “operação de locação”, “operação a título gratuito”. Todas essas referências remetem a negócios jurídicos nos quais há transferência de propriedade (compra e venda ou doação) ou transferência de posse (locação ou comodato). Não transcreveremos os artigos, pois merecerão exame detalhado oportunamente. Mas o que, desde logo, percebemos, é que não há ligação alguma entre a grandeza escolhida como base de cálculo (valor tributável) e o ato de industrializar. Mas há, inequivocamente, uma relação direta entre a grandeza eleita como base de cálculo e as operações jurídicas (negócios jurídicos) realizadas com os produtos industrializados.

O exame desses dispositivos fez com que doutrinadores de tomo firmassem, assim como nós, a premissa de que as **operações** a que se refere a hipótese de incidência tributária do imposto são jurídicas.⁷⁷³

Justifica-se o fato de demorarmos na análise do caráter jurídico dessas **operações**, uma vez que há corrente doutrinária para a qual essas operações não dizem respeito tão-somente a um ato ou negócio jurídico, mas também ao **processo de industrialização**.⁷⁷⁴

com títulos; operações com valores mobiliários” – IPI..., *op. cit.*, p. 42; e A. M. LACOMBE, Imposto..., *op. cit.*, p. 118.

⁷⁷³ JOSÉ ROBERTO VIEIRA afirma que é “...absolutamente indubitável concluir pelo caráter jurídico das operações com produtos industrializados descritas no antecedente da regra-modelo” – **A regra-matriz**..., *op. cit.*, p. 77-78. E, ainda, PAULO DE BARROS CARVALHO – Impostos ..., *op. cit.*, p. 149.

⁷⁷⁴ Nesse sentido: JOSÉ EDUARDO TELLINI TOLEDO, **O Imposto**..., *op. cit.*, p. 66-68.

Cabe mencionarmos, e isso tão-somente para registrarmos, que há uma terceira corrente que entende que o IPI incide sobre a **circulação de produtos industrializados**, sendo prescindível que ela decorra de negócios jurídicos, a exemplo de PÉRSIO DE OLIVEIRA LIMA e de PAULO CELSO BERGSTRON BONILHA.⁷⁷⁵

Firmada a premissa de que não basta a simples industrialização, sendo necessária a realização de uma operação, de um negócio jurídico, com o produto previamente industrializado, devemos ter isso em mente por ocasião do desvelamento das normas do artigo 46 do Código Tributário Nacional e do artigo 2º da Lei nº 4.502/64.

4.2.3 Análise da legislação infraconstitucional

4.2.3.1 Realizar operações com produtos industrializados

O Código Tributário Nacional prescreve em seu artigo 46, II, que a hipótese de incidência do IPI é a **saída do produto industrializado dos estabelecimentos** a que se refere o parágrafo único do artigo 51, quais sejam, os importadores, industriais, comerciantes ou arrematantes.⁷⁷⁶

De forma semelhante, a lei nº 4.502/64, em seu artigo 2º, II, determina ser ela, quanto aos produtos industrializados de produção nacional, “...a saída do respectivo estabelecimento produtor”.

Reiteramos, com EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, que “...não basta a industrialização de um produto, para que o IPI seja devido”, como também é “...insuficiente que o produto industrializado saia do estabelecimento produtor”.⁷⁷⁷

⁷⁷⁵ P. O. LIMA, Hipótese..., *op. cit.*, p. 192 e 195-197; e P. C. B. BONILHA, **IPI e ICMS**..., *op. cit.*, p. 92 e 100-101.

⁷⁷⁶ “Art. 51. Contribuinte do imposto é: I - o importador ou quem a lei a ele equiparar; II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar; III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior; IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão. Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante”.

⁷⁷⁷ **IPI**..., *op. cit.*, p. 26.

Não são poucos aqueles que, atentos aos comandos constitucionais, conformam a **saída do respectivo estabelecimento industrial** às suas exatas dimensões, quais sejam, ser apenas o critério temporal da hipótese de incidência tributária. Apontam, em síntese, que a mera saída física do produto do estabelecimento não importa, necessariamente, a realização de uma operação jurídica com um produto industrializado, apta a ensejar o nascimento de uma relação jurídica tributária. Valiosas, nesse particular, são as lições de GERALDO ATALIBA, PAULO DE BARROS CARVALHO, PÉRSIO DE OLIVEIRA LIMA, PAULO CELSO BERGSTRON BONILHA, AMÉRICO MASSET LACOMBE, CLAUDIA GUERRA, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, JOSÉ ROBERTO VIEIRA e JOSÉ EDUARDO TELLINI TOLEDO.⁷⁷⁸

Imaginemos as seguintes situações e reflitamos, se, ao sucederem, podem ensejar o nascimento da obrigação tributária do pagamento do IPI: a saída do produto do estabelecimento em razão da ação criminosa de assaltantes; a saída dos produtos do interior do estabelecimento em razão de reformas deste último; ou, ainda, em razão de acontecimentos outros tais como enchentes ou incêndios.

Não há como negar que, em todos esses casos, o produto saiu do respectivo estabelecimento industrial, amoldando-se perfeitamente às prescrições contidas no artigo 2º, II, da Lei nº 4.502/64 e no artigo 46, II, do Código Tributário Nacional. Todavia, não há como deixar de perceber que não há qualquer operação jurídica. Inexiste negócio jurídico. E é tomando por base a ocorrência de uma operação jurídica, negócio jurídico, que deve, o § 2º do artigo 2º, da Lei nº 4.502/64, ser interpretado. O mencionado dispositivo prescreve que “*O imposto é devido sejam quais forem as finalidades a que se destine o produto ou o título jurídico a que se faça a importação ou de que decorra a saída do estabelecimento produtor*” (sic).

A partir da interpretação meramente literal e desvinculada do todo sistemático, houve quem defendesse que a mera saída autorizaria a incidência do IPI. É o caso de PAULO CELSO BERGSTROM BONILHA, a quem, de imediato, passamos a palavra:

⁷⁷⁸ G. ATALIBA, IPI – hipótese..., *op. cit.*, p. 3 e 6; P. B. CARVALHO, Imposto..., *op. cit.*, p. 147; P. O. LIMA, Hipótese..., *op. cit.*, p. 195; P. C. B. BONILHA, **IPI e ICMS**..., *op. cit.*, p. 97; A. M. LACOMBE, Imposto..., *op. cit.*, p. 112; C. GUERRA, Incidência..., *op. cit.*, p. 209; J. E. S. DE MELO, **A importação**..., *op. cit.*, p. 20-22; R. A. CARRAZZA, **ICMS**, p. 44-56; J. R. VIEIRA, Imposto..., *op. cit.*, p. 180; e J. E. T. TOLEDO, **O Imposto**..., *op. cit.*, p. 95-96.

Não se afigura aceitável, por outro lado, a idéia de que se vincularia, necessariamente, ao aspecto material do fato gerador do imposto sobre produtos industrializados a celebração de uma operação jurídica qualquer, versando a saída do produto em direção ao consumo. Não é porque operações jurídicas soem coincidir, circunstancialmente, com etapas pelas quais o produto industrializado avança em direção ao consumo, que se lhe pode atribuir o caráter de pressuposto condicionante da incidência. Demais disso, não há qualquer dispositivo de ordem constitucional ou regulamentar estabelecendo tal condição vinculativa. Ao reverso, encontra-se na lei que disciplina o imposto norma expressa em sentido contrário à vinculação cogitada.⁷⁷⁹

Esta posição foi alvo de críticas, por parte de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, que identificou a argumentação de PAULO BONILHA como um “...*autêntico cavalo de Tróia às avessas*”. E com razão, pois PAULO CELSO BERGSTRON BONILHA faz referência ao artigo 2º, § 2º, da Lei nº 4.502/64, no qual o legislador foi claro ao registrar que sempre haverá um **título jurídico**, ou seja, um negócio jurídico realizado.⁷⁸⁰

Como vimos, somente a realização de uma operação com produtos industrializados, entendida essa como negócio jurídico, é que autorizará a incidência normativa do IPI. É direito do sujeito passivo ser tributado, por esse imposto, somente quando ocorra um negócio jurídico com produtos industrializados que lhe transfira a posse ou a propriedade.

Esse negócio pode ser real ou fictício. Notemos que, até mesmo nas transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, incidirá o IPI.⁷⁸¹

Trata-se de **caso criação jurídica**. Ressaltemos, com JOSÉ ROBERTO VIEIRA, apoiado em PAULO DE BARROS CARVALHO e em LOURIVAL VILANOVA, que o direito não só pode, como efetivamente constrói, cria, suas próprias realidades.⁷⁸²

Lembremo-nos das lições de KARL ENGISCH, segundo as quais os dados jurídicos não necessariamente precisam coincidir com os dados naturais. Com base

⁷⁷⁹ **IPI e ICMS...**, *op. cit.*, p. 100-101.

⁷⁸⁰ **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 79.

⁷⁸¹ “É certo que tal obrigação também se faz presente no caso de transferência de produtos industrializados entre estabelecimentos da mesma empresa. Mas nessa hipótese, estamos diante de situação, balizada no princípio da autonomia fiscal dos estabelecimentos, que a legislação complementar prestigia” – EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, **IPI...**, *op. cit.*, p. 26.

⁷⁸² **Imposto...**, *op. cit.*, p. 187-188

nas lições desse teórico, é possível afirmarmos que o direito atribuiu, aos casos de transferência de produtos industrializados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, os mesmos efeitos atribuídos aos negócios jurídicos celebrados com terceiros.⁷⁸³

De toda a exposição, percebemos que o IPI decorre de uma relação jurídica cuja prestação consiste num dar e que, portanto, pelo seu conteúdo patrimonial, pode ser chamada de obrigação de dar.

4.2.3.2 Importar produtos industrializados

O artigo 46, I, do Código Tributário Nacional, prescreve que o IPI tem como materialidade, no concernente aos produtos de procedência estrangeira, o seu **desembaraço aduaneiro**. O artigo 2º, I, da Lei nº 4.502/64, contém prescrição equivalente à do Código Tributário Nacional: *“Constitui fato gerado do imposto: I - quanto aos produtos de procedência estrangeira o respectivo desembaraço aduaneiro”* (sic).

O desembaraço aduaneiro é a última etapa do chamado **despacho aduaneiro**. Lembremo-nos que, apesar da denominação “despacho”, que conduz à idéia de ato, no caso da importação, trata-se de um procedimento, como bem apontam ANDRÉ PARMO FOLLONI, LIZIANE ANGELOTTI MEIRA e ROBERTO LEMOS DOS SANTOS FILHO.⁷⁸⁴

Esse procedimento tem por escopo acompanhar a importação, fiscalizando-a, identificando, lançando e cobrando os impostos porventura incidentes; e, por fim, desembaraçando o produto.

O despacho aduaneiro de importação inicia-se com o registro da declaração de importação – artigo 545, do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 – no ambiente virtual do SISCOMEX. Essa declaração de importação, que é o documento base do despacho aduaneiro de importação, conterà a identificação do importador e,

⁷⁸³ Introdução..., op. cit., p. 25-29.

⁷⁸⁴ A. P. FOLLONI, **Tributação sobre o comércio exterior**, p. 93-94; L. A. MEIRA, **Regimes...**, op. cit., p. 140; R. L. SANTOS FILHO, Desembaraço aduaneiro. Recintos alfandegados. Regimes aduaneiros. In, VLADIMIR PASSOS DE FREITAS, **Importação e exportação no direito brasileiro**, p. 78.

em relação à mercadoria importada, sua identificação, classificação, valor aduaneiro e origem – artigo 44 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966; e artigo 551 do Decreto nº 6.759/2009.

Posteriormente, é realizada a chamada conferência aduaneira, momento no qual se verificam as informações prestadas pelo importador, bem como o cumprimento de todos os seus deveres instrumentais – artigo 50 do Decreto-Lei nº 37/1966; e artigo 564 *et. seq.*, do Decreto nº 6.759/2009.

Por fim, se o procedimento de importação estiver em conformidade com as prescrições do direito positivo, ocorrerá o desembaraço aduaneiro.

Prescreve o artigo 51 do Decreto-Lei nº 37/1966 que, *“Concluída a conferência aduaneira, sem exigência fiscal relativamente a valor aduaneiro, classificação ou outros elementos do despacho, a mercadoria será desembaraçada e posta à disposição do importador”*. E a redação do artigo 571, do Decreto nº 6.759/2009, é vazada nos seguintes termos: *“Desembaraço aduaneiro na importação é o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira”*.

Concluimos, portanto, que o desembaraço aduaneiro é o ato terminativo do procedimento de importação, por meio do qual a autoridade permite que o bem seja entregue ao importador.⁷⁸⁵

Cabe lembrarmos que a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, incluiu o § 3º no artigo 2º da Lei nº 4.502/64. Segundo essa prescrição, considerar-se-á também ocorrido o desembaraço aduaneiro da mercadoria *“...que constar como tendo sido importada e cujo extravio ou avaria venham a ser apurados pela autoridade fiscal, inclusive na hipótese de mercadoria sob regime suspensivo de tributação”*.

De saída, percebemos que novamente laborou em equívoco o legislador, ao tomar a parte como se fosse o todo. O desembaraço aduaneiro não é a hipótese de incidência do IPI. É apenas o seu critério temporal. É nesse momento que nasce a obrigação tributária relativa ao IPI, na importação.⁷⁸⁶

⁷⁸⁵ Para JOSÉ EDUARDO TELLINI TOLLEDO *“...o desembaraço aduaneiro é o ato final do procedimento de importação, por meio do qual a mercadoria é entregue ao importador – O Imposto...”, op. cit., p. 72*. Na visão de HUGO DE BRITO MACHADO, *“...consubstancia a autorização para a entrega do bem importado ao respectivo importador” – O IPI..., op. cit., p. 284*. ANDRÉ PARMO FOLLONI define-o como *“Ato final do despacho de importação, ato administrativo terminativo desse procedimento...” – Tributação..., op. cit., p. 96*.

⁷⁸⁶ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *A regra-matriz..., op. cit., p. 98*.

Isso conduziu doutrinadores de tomo a vislumbrar o **desembaraçar produtos de procedência estrangeira** como uma das materialidades do IPI, a exemplo de AMÉRICO MASSET LACOMBE.⁷⁸⁷

Mais claro seria se o legislador estabelecesse, como hipótese de incidência, **realizar operações com produtos industrializados de procedência estrangeira**.

Há quem rechace, entretanto, a possibilidade de incidir o IPI sobre produtos industrializados de procedência estrangeira, como, por exemplo, JOSÉ EDUARDO TELLINI TOLEDO, que parte da premissa de que, para haver a incidência do IPI, a industrialização deve ter ocorrido no território nacional. Posição acompanhada por ANDRÉ ELALI, não pelo mesmo argumento, mas pelo fato de que, em sua visão, essa hipótese de incidência não está em conformidade com o desenho constitucional do IPI.⁷⁸⁸

É bem verdade que a incidência do IPI, nas importações, não alcança todo e qualquer produto industrializado de procedência estrangeira.

Lembremo-nos que a Constituição exaustivamente estabelece a discriminação de competências e a essência da regra-matriz dos diversos tributos. Dessa forma, o IPI não poderá incidir na mesma faixa de incidência pertencente ao Imposto de Importação de produtos estrangeiros, também de competência da União, previsto no artigo 153, I, da Constituição Federal.

E aqui percebemos a primeira incompatibilidade do Regulamento do IPI com o texto constitucional. O artigo 2º prescreve que “*O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais ou estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI*”.

Percebemos que o Decreto extrapolou sua competência regulamentar e pretendeu estender a abrangência da incidência do IPI. Imposto sobre produto estrangeiro, pelo desenho constitucional, só o de **Importação**.

⁷⁸⁷ Imposto..., *op. cit.*, p. 112-113.

⁷⁸⁸ “Não são necessários grandes esforços para se concluir que a ‘importação’ de produtos industrializados em nada se adequou ao conceito constitucional de ‘produto industrializado’, já que o produto importado não foi objeto de qualquer processo de industrialização em território nacional” – J. E. T. TOLEDO, **O Imposto...**, *op. cit.*, p. 74-75; “Acrescente-se que o elemento central da hipótese de incidência do IPI é a existência de um produto industrializado, não importando, à luz da norma infraconstitucional, se esta industrialização ocorreu dentro ou fora do país. Portanto, para os efeitos de tributação pelo IPI, é irrelevante o fato de a industrialização não ter ocorrido dentro do território brasileiro” – A. ELALI, **IPI...**, *op. cit.*, p. 64 e 67.

Lembre-mos que a Constituição Federal prescreve, em seu artigo 153, I, que cabe à União instituir imposto sobre a importação de produtos estrangeiros. Não atribuiu – como o fez com o Imposto de Exportação, o qual incide sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados – a possibilidade de incidência sobre produtos estrangeiros ou desnacionalizados, considerados estes últimos como produtos nacionais anteriormente exportados.

Em que pese a discordância de MIGUEL HILÚ NETO, para quem a hipótese de incidência do Imposto de Importação é “...importar, do exterior, produtos estrangeiros ou desnacionalizados”, entendemos que incidirá imposto de importação somente sobre produtos estrangeiros, entendidos como produzidos fora do território nacional.⁷⁸⁹

É bem verdade que o Decreto-Lei nº 37/1966, em seu artigo 1º, § 1º, estabelece que, “*Para fins de incidência do imposto, considerar-se-á também estrangeira a mercadoria nacional ou nacionalizada exportada, que retorne ao País...*”. Entretanto, não há como deixarmos de reconhecer que esse dispositivo conflita com o artigo 153, I, do Texto Constitucional, na medida em que alarga a materialidade constitucionalmente prevista para o Imposto de Importação, razão pela qual entendemos que não foi, o § 1º, do artigo 1º, do Decreto-Lei nº 37/1966, recepcionado pela Constituição Federal de 1988.

Firmada a premissa de que o Imposto de Importação incide somente sobre produtos estrangeiros, mas não sobre todo e qualquer produto de procedência estrangeira, devemos retomar o raciocínio.

Apesar de GERALDO ATALIBA afirmar que “...a hipótese de incidência é o núcleo do tributo [...] cada tributo só é igual a si mesmo...” e isso é o que permite a distinção entre os diversos tributos, acompanhamos aqueles que conjugam o artigo 145, § 2º, e o artigo 154, I, ambos da Constituição Federal de 1988, para identificar a natureza jurídica dos tributos.⁷⁹⁰

Com efeito, ao utilizarmos a fórmula para identificar a natureza jurídica dos tributos – conjugando a hipótese de incidência com a base de cálculo – percebemos que o IPI, nesses casos, é simples adicional do Imposto de Importação.

Eis o caminho interpretativo.

⁷⁸⁹ **Imposto...**, *op. cit.*, p. 86.

⁷⁹⁰ **Hipótese...**, *op. cit.*, p. 65.

Dispõe a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 153, I, como visto, que compete à União instituir imposto sobre **importação de produtos estrangeiros**. Assim, sempre que alguém importar produtos fabricados no exterior será sujeito passivo da obrigação tributária relativa ao Imposto de Importação.

O mesmo artigo 153, mas agora em seu inciso IV, prescreve que cabe à União instituir imposto sobre produtos industrializados, cuja materialidade é realizar operações jurídicas com produtos industrializados.

É bem verdade que aquele que importa um produto industrializado do exterior realiza uma operação jurídica com produto industrializado. Entretanto, parece-nos que, nesse caso, o imposto que ocupa posição preponderante é o de importação, que foi criado para incidir nessa específica situação.

Além disso, consideremos, desde já, breve análise da base de cálculo do IPI incidente sobre a importação, ou seja, *“...o preço normal como definido no inciso II do art. 20, acrescido do montante: a) do imposto sobre importação; b) das taxas exigidas para a entrada do produto no País; e c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis”* – artigo 47, I, do Código Tributário Nacional. Lembremo-nos que o artigo 20, II, mencionado no dispositivo anterior do Código Tributário Nacional, trata da base de cálculo do Imposto sobre a Importação, quando a alíquota for *“ad valorem”*. São semelhantes as prescrições do artigo 14, I, *“b”*, da Lei nº 4.502/64: *“o valor que servir de base, ou que serviria se o produto tributado fôsse para o cálculo dos tributos aduaneiros, acrescido do valor dêste e dos ágios e sobretaxas cambiais pagos pelo importador”* (sic).

Da leitura desses dispositivos, percebemos que o legislador, de forma explícita, elegeu como base de cálculo uma grandeza coincidente com a base de cálculo do Imposto de Importação.

Embora o nome seja diverso – Imposto de Importação, num caso, e IPI-Importação, no outro – a natureza jurídica de ambos, pela análise das suas hipóteses de incidência e das suas bases de cálculo, é a mesma, pois coincidentes tanto as hipóteses quanto as bases. Essa a razão que levou os autores que se debruçaram sobre o tema a alcançar conclusão semelhante. Tome-se como exemplo as conclusões de PAULO DE BARROS CARVALHO: *“...adicional do imposto de importação”*; de ANTÔNIO MAURÍCIO DA CRUZ: *“...um sobre-imposto de importação...”*; de JOSÉ ROBERTO VIEIRA: *“...Imposto de Importação*

*adicional...”; e de EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO: “...no contexto ora considerado, o IPI equivale a mero adicional do imposto de importação”.*⁷⁹¹

Entretanto, é importante ressaltar que o critério temporal do IPI-Importação é o desembaraço aduaneiro, enquanto o do Imposto de Importação pode ser o momento do registro da declaração de importação, como também o momento da entrada do bem no território nacional, tudo a depender da corrente a qual o interprete adira. Por não ser objeto da presente dissertação, apenas mencionaremos a existência da controvérsia, sem mergulhar em sua análise. Assim, tem-se que o momento em que se considera ocorrido o fato abstratamente descrito na hipótese de incidência tributária é diverso, no **Imposto principal** – Imposto de Importação – e no **imposto adicional** – IPI-Importação. Isso, entretanto, não acarreta qualquer problema, na medida em que o legislador é livre para estabelecer o critério temporal em qualquer momento posterior à ocorrência concreta do fato abstratamente descrito.

Apesar da errônea denominação de IPI, atribuída pelo legislador ao adicional do Imposto de Importação, não houve mácula à distribuição constitucional de competências tributárias, desde que tanto o Imposto de Importação quanto o IPI integram a faixa de competência da União.

Poderíamos, diante dessa verificação, questionar se o IPI adicional ao Imposto de Importação não abre margem à inconstitucionalidade. A despeito de respeitáveis opiniões em contrário, a exemplo das de JOSÉ CARLOS GRAÇA WAGNER, de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO e LUIZ FRANCISCO LIPPO e de FÁBIO SOARES DE MELO, pensamos que não.⁷⁹²

Aceitamos, com AIRES FERNANDINO BARRETO, que o “*bis in idem*” é constitucional.⁷⁹³

⁷⁹¹ P. B. CARVALHO, *Imposto...*, *op. cit.*, p. 156; A. M. DA CRUZ, **O IPI...**, *op. cit.*, p. 74; J. R. VIEIRA, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 98 e 120-122; E. D. BOTTALLO, **IPI...**, *op. cit.*, p. 23.

⁷⁹² J. C. G. WAGNER, *IPI...*, *op. cit.*, p. 51; J. E. S. DE MELO e L. F. LIPPO, **A não-cumulatividade...**, *op. cit.*, p. 77. De autoria exclusiva de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, vide ainda, *ICMS e IPI...*, *op. cit.*, p. 177; e F. S. DE MELO, que diz que “...aceitar a incidência do IPI na importação implica, necessariamente, na admissão de que sua exigência albergaria parcela da idêntica hipótese de incidência do Imposto de Importação (II), o que caracteriza verdadeira inconstitucionalidade, na medida em que estaríamos diante de *sobreimposto* do gravame aduaneiro” – *Impossibilidade...*, *op. cit.*, p. 14.

⁷⁹³ **Base...**, *op. cit.*, p. 117.

E a companhia tranquilizadora de ANTÔNIO MAURÍCIO DA CRUZ, JOSÉ ROBERTO VIEIRA, EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO e HUGO DE BRITO MACHADO, que identificam a existência de um tolerável “*bis in idem*” – a mesma pessoa política – e a inexistência de inconstitucional bitributação – duas pessoas políticas – mostrando ser esse o caminho correto.⁷⁹⁴

Outra questão surge. Por se tratar de verdadeiro adicional do Imposto de Importação, o IPI-Importação submete-se a qual regramento? Ao do IPI ou ao do Imposto de Importação?

Entendemos que, identificada a natureza jurídica do IPI-Importação como verdadeiro Imposto de Importação, não há dúvida de que o regime jurídico a ele aplicável é o deste último imposto, e não o do IPI. Posição essa avalizada por EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO.⁷⁹⁵

Definitivamente afastado o entendimento de que o IPI-Importação é imposto autônomo, sendo, em verdade, **adicional** ou **sobre-imposto** de Importação, resta analisarmos uma pequena faixa de incidência do IPI sobre os produtos industrializados provenientes do exterior, qual seja, a **reimportação**, entendida como a importação de produtos industrializados nacionais anteriormente exportados.

De fato, lembremo-nos que o Imposto de Importação somente incide sobre a importação de produtos estrangeiros. E ser estrangeiro é muito diferente do que ser de procedência estrangeira. Resta, portanto, uma pequena faixa de competência em que, na importação de produtos industrializados, o imposto incidente será mesmo o IPI.

A exposição iniciar-se-á pelo exame das posições discordantes, ou seja, que afastam a incidência do IPI sobre os produtos industrializados nacionais exportados e posteriormente importados.

Apegado à literalidade do inciso I do artigo 46 do Código Tributário Nacional, em especial à expressão “*quando de procedência estrangeira*”, JOSÉ EDUARDO TELLINI TOLEDO afirma:

⁷⁹⁴ A. M. DA CRUZ, **O IPI...**, *op. cit.*, p. 74-75; J. R. VIEIRA, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 99; Imposto..., *op. cit.*, p. 184; E. D. BOTTALLO, **IPI...**, *op. cit.*, p. 23; e H. B. MACHADO, **O IPI...**, *op. cit.*, p. 286.

⁷⁹⁵ “...por se tratar de adicional do imposto de importação, o IPI que incide sobre o desembaraço aduaneiro de produtos industrializados de procedência estrangeira, sofre os influxos dos princípios, categorias e fórmulas, bem como da legislação pertinente àquele tributo” – **IPI...**, *op. cit.*, p. 23-24.

...qualquer bem, nacional ou nacionalizado, que venha a ser enviado ao exterior, não poderá sofrer a incidência do IPI, quando da sua introdução em território nacional, por não se qualificar como 'produto de procedência estrangeira', já que, pelo contrário, se estará diante de um produto de procedência nacional...⁷⁹⁶.

Entretanto, esse posicionamento não resiste às procedentes e confiáveis ponderações de ANTÔNIO MAURÍCIO DA CRUZ abaixo transcritas, as quais recebem a adesão de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, de HUGO DE BRITTO MACHADO e de ALESSANDRA LIMA COSTA BEBER CORRÊA; e que passaram despercebidas a CLÁUDIA GUERRA, a ADRIANA STAMATO DE FIGUEIREDO e a FÁBIO SOARES DE MELO⁷⁹⁷:

...tratando-se de reimportação de produtos industrializados, ou seja, de importação de produtos brasileiros anteriormente exportados, a incidência cabível é a do IPI. É compreensível este mecanismo adotado por obviar a evasão: produto industrializado no País e exportado foge à incidência do IPI; se pudesse retornar ao País sem a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, estaria aberta a porta à fraude, uma vez que não ocorre também a incidência do Imposto de Importação (por não ser produto estrangeiro).⁷⁹⁸

⁷⁹⁶ **O Imposto...**, *op. cit.*, p. 76-77. Em sentido contrário, ANDRÉ DE SOUZA DANTAS ELALI: "Acrescente-se que o elemento central da hipótese de incidência do IPI é a existência de um produto industrializado, não importando, à luz da norma infraconstitucional, se esta industrialização ocorreu dentro ou fora do país, Portanto, para os efeitos de tributação pelo IPI, é irrelevante o fato de a industrialização não ter ocorrido dentro do território brasileiro" – **IPI...**, *op. cit.*, p. 64.

⁷⁹⁷ J. R. VIEIRA, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 99; H. B. MACHADO afirma que "...a incidência do imposto sobre produtos industrializados, no desembaraço aduaneiro, desempenha importante papel de proteção da Fazenda Nacional contra a fraude, quando se trata de importação de produtos brasileiros exportados. Como o imposto de importação não pode incidir em tal caso, posto que não se trata de importação de produtos estrangeiros, e a exportação dos produtos brasileiros ocorre sem a incidência de imposto, poderia a exportação destes ser feita com o propósito de sua posterior importação, simplesmente como uma forma de fugir aos impostos. Justifica-se, pois, plenamente a incidência do IPI no desembaraço aduaneiro na importação de produtos brasileiros, salvo quando essa importação decorra de fatores alheios à vontade do exportador brasileiro, hipótese, aliás, em que a própria legislação estabelece a isenção do imposto" - **O IPI ...**, *op. cit.*, p. 287; A. L. C. B. CORREA, Da não inclusão..., *op. cit.*, p. 95; C. GUERRA, Incidência..., *op. cit.*, p. 215-216; A. S. FIGUEIREDO diz: "...discordamos de ANTÔNIO MAURÍCIO DA CRUZ, que admite a tributação pelo IPI somente seria cabível na importação de produto industrializado brasileiro, ou reimportação. Frise-se, novamente, que o IPI não está incidindo sobre a importação, mas sobre o **produto**" – **IPI...**, *op. cit.*, p. 30-31; e F. S. DE MELO entende que, para evitar fraudes e praticas abusivas, o melhor caminho seria aprimorar as atividades de fiscalização - Impossibilidade..., *op. cit.*, p. 18.

⁷⁹⁸ **O IPI...**, *op. cit.*, p. 55.

Observamos que a Constituição Federal menciona **produto estrangeiro** quando da descrição da materialidade do Imposto de Importação, o que, em muito difere, de **produto de procedência estrangeira**. Essa sutil distinção, parece não ter sido percebida por JOSÉ EDUARDO TELLINI TOLEDO.

Concluimos, portanto, que, sob a denominação IPI, na importação encontram-se, dois impostos distintos. Um verdadeiro IPI, incidente sobre os produtos industrializados brasileiros exportados e posteriormente importados, e um adicional do Imposto de Importação, incorretamente batizado de IPI, mas que não se identifica com aquele prescrito pelo artigo 153, IV, da Constituição Federal.

4.2.3.3 Arrematar produtos industrializados

Além das materialidades do IPI citadas, o artigo 46, III, do Código Tributário Nacional, prescreve uma terceira possibilidade: a incidência do IPI por ocasião da arrematação de produtos industrializados, apreendidos ou abandonados, e levados a leilão.

Novamente, o legislador foi infeliz na descrição da hipótese de incidência, uma vez que estabeleceu ser “...*fato gerador*...” o critério temporal da hipótese.⁷⁹⁹

Sobre o tema, EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO afirma que “...*esta hipótese apenas tem em conta a possibilidade de ocorrer a perda ou o abandono de produto industrializado (nacional ou estrangeiro), levando a autoridade competente a leiloá-lo*”.⁸⁰⁰

PÉRSIO DE OLIVEIRA LIMA sustenta ser essa uma mera especificação da incidência na importação. Segundo ele “...*na realidade só há dois aspectos que são tributados: a produção nacional e a importação de produtos industrializados do estrangeiro. A arrematação estaria incorporada na importação de produtos industrializados*”.⁸⁰¹

⁷⁹⁹ JOSÉ EDUARDO TELLINI TOLEDO, *O Imposto...*, op. cit., p. 78.

⁸⁰⁰ *IPI...*, op. cit., p. 26.

⁸⁰¹ *Hipótese...*, op. cit., p. 196.

Diverso é o entendimento de AMÉRICO MASSET LACOMBE, para o qual **arrematar produtos industrializados apreendidos ou abandonados** é materialidade autônoma do IPI.⁸⁰²

Há quem defenda que a arrematação de produtos industrializados não pode ser eleita como materialidade do IPI, por não guardar consonância com o arquétipo constitucional desenhado.

JOSÉ EDUARDO TELLINI TOLEDO sustenta que a descrição dessa materialidade “...*é totalmente estranha ao conceito constitucional de ‘produto industrializado’...*”; e, ainda, que o legislador complementar extrapolou sua competência. Ressalva, entretanto, os casos em que se comprove que os produtos arrematados são frutos de um processo de industrialização. Mesmo nesses casos, o autor afirma que há algumas reservas.⁸⁰³

No mesmo sentido caminha ANDRÉ DE SOUZA DANTAS ELALI, ao defender que a arrematação nada tem a ver com operação de industrialização, e, por isso, “...*a hipótese correspondente ao desembaraço aduaneiro não respeita o arquétipo constitucional do IPI*”.⁸⁰⁴

Diverso é o entendimento de PAULO DE BARROS CARVALHO, que vê na instituição do IPI sobre as arrematações um novo tributo, criado pela União, no exercício de sua competência residual. Diz o professor da USP e da PUC-SP que “...*a União pode criar o imposto que quiser, desde que não tenha hipótese de incidência e base impositiva iguais a outros impostos atribuídos aos Estados e aos Municípios*”. E nisso, não há qualquer inconstitucionalidade.⁸⁰⁵

Não demoraremos na análise dessa materialidade, desde que há muito não é utilizada pelo legislador. E isso é perfeitamente possível, pois, como visto, a competência tributária é facultativa. Concordamos, portanto, com EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO. Inexiste, atualmente, interesse prático no exame do tema.⁸⁰⁶

⁸⁰² Imposto..., *op. cit.*, p. 112-113.

⁸⁰³ **O Imposto**..., *op. cit.*, p. 79.

⁸⁰⁴ **IPI**..., *op. cit.*, p. 67.

⁸⁰⁵ Imposto..., *op. cit.*, p. 157. Tese que no passado recebeu a acolhida de EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO – Linhas..., *op. cit.*, p. 201.

⁸⁰⁶ **IPI**..., *op. cit.*, p. 26.

4.2.3.4 A tensão com tributos estaduais e municipais

No que se refere a conflitos de competência, há duas modalidades. A primeira delas é chamada de heterogênea, enquanto a segunda denomina-se de homogênea.

A **heterogênea** ocorre nas ocasiões em que, diante de uma situação fática, não se tem certeza acerca de qual tributo incide. O problema reside na identificação do conceito da hipótese adequado ao conceito do fato. Na **homogênea**, não há dúvida acerca do tributo incidente, mas sim a respeito de quem é o titular, entre duas pessoas jurídicas de direito público, da competência para instituí-lo.⁸⁰⁷

Lembremo-nos, entretanto, que tais conflitos são aparentes, pois a rígida distribuição de competências e o estabelecimento das hipóteses de incidência possíveis, realizadas pela Constituição, afastam a possibilidade de conflitos em nível lógico.

Como veremos a seguir, ambos os casos de possíveis conflitos de competência, envolvendo o IPI e os tributos incidentes sobre o consumo, de competência dos Estados e dos Municípios, são da modalidade heterogênea.

4.2.3.4.1 IPI *versus* ICMS

Analisando as relações entre as materialidades do IPI e as do ICMS – excluídas, evidentemente, a materialidade deste último que se refere aos serviços de transporte intermunicipal e serviços de comunicação – percebemos a existência de grande semelhança entre ambas.

Rememoremos que o IPI incide sobre a realização de operações (negócios jurídicos) com produtos industrializados.

O ICMS, por sua vez, incide sobre a circulação, decorrente de negócios jurídicos, de mercadorias. Lembremo-nos que mercadoria é bem móvel e corpóreo que se destine à mercancia, como ressaltam MARÇAL JUSTEN FILHO, JOSÉ

⁸⁰⁷ MARÇAL JUSTEN FILHO, **O Imposto...**, *op. cit.*, p. 71.

EDUARDO SOARES DE MELO e LEANDRO PAULSEN e ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA.⁸⁰⁸

Observemos que é a destinação conferida ao bem móvel e corpóreo que lhe confere o predicado de **mercadoria**.

De saída, registremos que, em ambas as materialidades, estão presentes bens móveis e corpóreos. A primeira diferença reside no fato de que, num dos casos, esse bem móvel e corpóreo é um produto industrializado, e, no outro, é uma mercadoria.⁸⁰⁹

Nos dois impostos, as prestações que os ensejam são de dar. No caso do ICMS, a prestação de dar faz referência a um produto qualquer (industrializado ou não) destinado ao comércio, enquanto a prestação de dar sobre a qual incide o IPI se refere apenas a produto industrializado. Em razão disso, JOSÉ ROBERTO VIEIRA afirma que o IPI atinge, “...*regra geral, somente a operação realizada pela indústria*”.⁸¹⁰

Para EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, a distinção entre o IPI e o ICMS reside no fato de que, no IPI, há, antes de a mercadoria ser posta em circulação, no comércio, uma operação de industrialização. Diante disso, afirma que “...*a materialidade do IPI é mais complexa porque envolve, além da prestação de dar, um prévio fazer, ou seja, um industrializar produtos*”, no que é acompanhado por JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO.⁸¹¹

ANTÔNIO MAURÍCIO DA CRUZ sustenta que,

...no caso de mera circulação de um bem, nas mesmas condições físicas em que foi recebido, não estaremos diante de uma industrialização ou de prestação de serviços, juridicamente consideradas, mas apenas frente a uma circulação de mercadoria, campo material de tributação apenas pelos Estados....⁸¹² (*sic*).

⁸⁰⁸ M. JUSTEN FILHO, **O Imposto...**, *op. cit.*, p. 103; J. E. S. DE MELO e L. PAULSEN, **Impostos...**, *op. cit.*, p. 78. Em obra de sua exclusiva autoria, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO define mercadoria como “...bem corpóreo da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para o consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, segundo a ciência contábil, como é o caso do ativo permanente” - **ICMS...**, *op. cit.*, p. 16.; e R. A. CARRAZZA, **ICMS**, p. 41-44.

⁸⁰⁹ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 80; e **Imposto...**, *op. cit.*, p. 180.

⁸¹⁰ *Idem e Ibidem*, p. 181, respectivamente.

⁸¹¹ E. D. BOTTALLO, **IPI...**, *op. cit.*, p. 31; J. E. S. DE MELO, **ICMS...**, *op. cit.*, p. 65-66.

⁸¹² **O IPI...**, *op. cit.* p. 43.

A linha divisória entre ambas as materialidades é tênue a ponto de a própria Constituição prescrever, em seu artigo 155, § 2º, XI, que o ICMS

não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produtos destinados à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos.

O próprio Texto Constitucional reconhece a quase identidade entre os critérios materiais dos dois impostos. E essa proximidade faz com que JOSÉ ROBERTO VIEIRA identifique “...**a contigüidade jurídica do IPI e do ICMS**” e a diminuta possibilidade de conflito.⁸¹³

4.2.3.4.2 IPI versus ISS

Se o enfrentamento da tensão entre o IPI e o ICMS, dos Estados, não gerou maiores problemas, não podemos dizer o mesmo das relações entre o IPI e o ISS, de competência dos Municípios. Realmente, são elas “...*agitadas e mesmo tempestuosas*”.⁸¹⁴

Firmemos a primeira premissa: apesar de serem três as materialidades possíveis, estabelecidas pelo legislador complementar, somente haverá lugar para conflito entre o ISS e o IPI quando se considerar a primeira delas, equivocadamente descrita pelo legislador como **a saída do produto industrializado do estabelecimento industrial**, como ressaltam MARÇAL JUSTEN FILHO e MARCELO CARON BAPTISTA.⁸¹⁵

Para que possamos melhor apontar as distinções, é necessário, ainda que brevemente, tecer algumas considerações sobre a materialidade do Imposto sobre Serviços (ISS).

O aspecto ou critério material do Imposto Sobre Serviços é prestar serviço sob regime de direito privado, não sujeito ao regime trabalhista, em favor de terceiro,

⁸¹³ **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 82-83.

⁸¹⁴ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *Imposto...*, *op. cit.*, p. 181.

⁸¹⁵ M. JUSTEN FILHO, **O Imposto...**, *op. cit.*, p. 110; M. C. BAPTISTA, **ISS...**, *op. cit.*, p. 317.

a título oneroso, considerando-se serviço como o esforço pessoal do prestador, seja ele preponderantemente físico ou, em maior proporção, intelectual e, evidentemente, que não esteja no âmbito de incidência do ICMS. No mesmo sentido, caminha a definição de MARÇAL JUSTEN FILHO, de AIRES FERNANDINO BARRETO, de MARCELO CARON BAPTISTA e de GUSTAVO MASINA, este último com uma visão algo mais ampla que os demais.⁸¹⁶

Rememorando as considerações realizadas por ocasião da análise das prestações de dar e de fazer em sentido estrito, dentro dos limites que um estudo de Direito Tributário impõe, parece razoavelmente tranqüilo perceber que a materialidade presente na hipótese de incidência tributária do IPI consiste em uma prestação de **dar** e que a materialidade prevista na hipótese de incidência tributária do ISS é uma prestação de **fazer em sentido estrito**. É bem verdade que esse fazer em sentido estrito não deve ser uma prestação-meio, mas sim uma prestação-fim.⁸¹⁷

Mas pelo fato de a materialidade de um enquadrar-se como prestação de dar, e a do outro, como de fazer em sentido estrito, haveria lugar para conflito? Lembremo-nos, com ANTÔNIO MAURÍCIO DA CRUZ, que esses conflitos são impossíveis em nível lógico-jurídico, aparecendo somente no plano da execução.⁸¹⁸

Entretanto, é possível que, nos casos de industrialização, vislumbre-se, além da prestação de dar, também uma prestação de fazer em sentido estrito.⁸¹⁹

⁸¹⁶ M. JUSTEN FILHO, **O Imposto...**, *op. cit.*, p. 77-83. Nesta última página, escreve o autor julgar "...cabível definir a materialidade da hipótese de incidência do ISS nos seguintes termos: prestação de esforço (físico-intelectual) produtor de utilidade (material ou imaterial) de qualquer natureza, efetuada sob regime de Direito Privado, que não caracterize relação empregatícia"; A. F. BARRETO, **ISS...**, *op. cit.*, p. 45-51 e 294-296; M. C. BAPTISTA, **ISS...**, *op. cit.*, p. 253-295; G. MASINA, por sua vez, define-a como "...obrigação de fazer prestada em favor de terceiro como um fim-em-si-mesmo, que tenha conteúdo econômico, regulada pelo Direito Privado ou pelo Direito Administrativo, que não seja serviço público e nem se confunda total ou parcialmente, com o conteúdo semântico das materialidades contidas nas demais regras de competência dos impostos" – **ISSQN...**, *op. cit.*, p. 77 e 79.

⁸¹⁷ GERALDO ATALIBA e CLÉBER GIARDINO, Hipótese de incidência do IPI..., *op. cit.*, p. 147-148; JOSÉ ROBERTO VIEIRA, Imposto..., *op. cit.*, p. 181; ANTÔNIO MAURÍCIO DA CRUZ, **O IPI...**, *op. cit.*, p. 43 e 57. Quanto ao ISS consistir em uma obrigação de fazer em sentido estrito, vide MARÇAL JUSTEN FILHO, **O Imposto...**, *op. cit.*, p. 89-91. AIRES FERNANDINO BARRETO, **ISS...**, *op. cit.*, p. 44. MARCELO CARON BAPTISTA, **ISS...**, *op. cit.*, p. 282-286.

⁸¹⁸ **O IPI...**, *op. cit.*, p. 46; e AIRES FERNANDINO BARRETO, **ISS...**, *op. cit.*, p. 44.

⁸¹⁹ MARÇAL JUSTEN FILHO, **O Imposto...**, *op. cit.*, p. 112-113.

É bem verdade que a própria Constituição cria o ferramental próprio para afastar as hipóteses de conflito. Trata-se da lei complementar prevista em seu artigo 146, conforme visto no Capítulo I.

Mas em quais espécies de serviço pode haver conflito com as operações jurídicas com produtos industrializados?

Primeiramente, é importante arrolar as espécies de serviço existentes. AIRES FERNANDINO BARRETO subdivide-os em: serviços puros, serviços com o emprego de instrumentos, serviços com a aplicação de materiais e serviços com emprego de instrumentos e aplicação de materiais.⁸²⁰

Serviço **puro** é aquele que independe do emprego de qualquer instrumento ou da aplicação de qualquer material.⁸²¹

Os serviços da segunda espécie, que se desenvolvem **com o emprego de instrumentos**, são aqueles desempenhados com o apoio de algum aparelho ou ferramenta. São eles identificados naqueles casos em que, se “...*faltam esses meios condicionais da viabilização do próprio desempenho humano*”, o serviço não se realizará.⁸²²

A terceira espécie de serviços – **com aplicação de materiais** – é aquele tipo em que, para a sua prestação, exige-se a utilização de materiais que o integram, tornando-se indissociáveis, ou seja, “...*sempre que a prestação do serviço envolva aplicação de materiais, estes dissolvem-se na própria atividade*”.⁸²³

O prestador, de forma alguma, pode ser considerado vendedor das mercadorias que emprega na prestação do serviço.

A quarta espécie, à qual se atribui também o nome de **serviços complexos**, trata-se de uma conjugação das duas últimas espécies.

As hipóteses de conflito de competência cingem-se às prestações de serviço associadas ao fornecimento de materiais. Somente no serviço associado ao fornecimento de materiais é que tem lugar o eventual conflito de competência entre o ISS e o IPI. Nos chamados **serviços associados ao fornecimento de materiais**

⁸²⁰ ISS..., *op. cit.*, p. 45-51.

⁸²¹ *Ibidem*, p. 46.

⁸²² *Idem*.

⁸²³ *Ibidem*, p. 47.

há, além do habitual **fazer** – marca que conduz diretamente a afirmar que incide o ISS – um **dar** relativo aos materiais empregados.⁸²⁴

Insere-se, nesse grupo, o caso da **industrialização por encomenda**, entendido por MARCELO CARON BAPTISTA como “...o único ponto de suposto atrito entre o IPI e o ISS...”.⁸²⁵

A industrialização por encomenda é contrato no qual um determinado sujeito encomenda a produção de um bem a um industrial. Esse produto poderá até ser semelhante àqueles advindos da linha de produção normal, mas possuirá, ainda que de forma tênue, características que o individualizam.

MARCELO CARON BAPTISTA ressalta que, nesses casos, o industrial “...não se resume a elaborar o produto com as características que ele entende necessárias para viabilizar a sua comercialização tal qual aqueles constantes de sua linha normal de produção”. Muito pelo contrário, sua atividade somente se inicia “...mediante a prévia contratação de seus esforços...”.⁸²⁶

Nos casos de *industrialização por encomenda*, soma-se ao **dar** próprio das operações com produtos previamente industrializados, um **fazer**, nas palavras de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, “...anterior, oficializado e assumido”.⁸²⁷

No caso específico da **industrialização por encomenda**, propõe MARÇAL JUSTEN FILHO que encontramos a solução voltando os olhos para o resultado da atividade. Se resultar da atividade um produto padronizado, saído de uma linha de produção, sem qualquer pretensão de exclusividade, haverá incidência do IPI. Nos casos em que resultar produto personificado, específico e irrepetível, o imposto incidente será o ISS.⁸²⁸

Lembremo-nos que, nesses casos, não há como adotar a solução proposta por WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO, seguida por GUSTAVO BIRENBAUM, para os quais, nos casos em que houver duas prestações, uma de

⁸²⁴ MARÇAL JUSTEN FILHO afirma que “...as dúvidas só podem despertar-se em relação ao campo de incidência do ISS relativo à previsão, em abstrato, de atuações materiais sobre objetos, produzindo alterações sobre eles e permitindo, em uma primeira e não-jurídica visão, a dúvida sobre configuração de fato imponible de IPI” – **O Imposto...**, *op. cit.*, p. 91 e 111. No mesmo sentido, vide JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *Imposto...*, *op. cit.*, p. 181.

⁸²⁵ **ISS...**, *op. cit.* p. 318.

⁸²⁶ *Ibidem*, p. 318-319.

⁸²⁷ **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 85 e **Imposto...**, *op. cit.*, p. 181.

⁸²⁸ **O Imposto...**, *op. cit.*, p. 115-116.

dar e outra de **fazer em sentido estrito**, dever-se-ia desprezar o “...*ponto de vista unificador*...” e simplesmente reconhecer a existência de ambas.⁸²⁹

A melhor solução, parece-nos, não é aquela que leva em consideração o resultado da atividade, mas sim a atividade em si, como sugere JOSÉ ROBERTO VIEIRA. Resolvemos o conflito de competência pela observação da **primazia do objeto da relação jurídica**. Se a supremacia for da prestação de **dar**, incidirá o IPI. Caso contrário, em que a primazia seja da prestação de **fazer em sentido estrito**, incidirá o ISS.⁸³⁰

Nos casos de industrialização por encomenda, a primazia é da prestação de fazer em sentido estrito, razão pela qual JOSÉ ROBERTO VIEIRA, LEANDRO PAULSEN e JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO afastam a incidência do IPI, entendendo ser caso de tributação pelo ISS.⁸³¹

Há, neste momento, espaço para uma retomada da Lei Complementar, que desempenhará papel fundamental na resolução desses conflitos de competência.

Lembremos que, no estabelecimento das premissas, realizado no Capítulo I, assentamos que a Lei Complementar é **unifuncional**, tendo por escopo estabelecer normas gerais, dentre as quais aquelas cujo objetivo é regular conflitos de competência.

Observemos o exemplo do qual se valeu ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, quando do trato das *normas gerais* em matéria tributária:

Na prática, porém, como já vimos, podem surgir certas situações que, afinal, irão traduzir-se em ‘conflitos’ de competência tributária. Uma delas dilucidará melhor o que estamos procurando significar. Tomemos a situação criada pela recauchutagem de pneumáticos. Algumas pessoas podem entrever, neste fato, um processo de industrialização; outras, uma prestação de serviços, com aplicação de matérias-primas e emprego de maquinarias. A questão está longe de ser meramente bizantina. Tanto não é que, se a recauchutagem de pneumáticos for considerada *uma industrialização*, competente para tributá-la será a União, por meio do IPI; se, pelo contrário, *uma prestação de serviços*, competente para tributá-la será o Município, por meio de ISS. Muito bem, com o fito de afastar este previsível ‘conflito’ entre a União e o Município, aqui tem cabimento e utilidade a lei complementar que, baixando uma ‘norma geral em matéria de

⁸²⁹ W. B. MONTEIRO, **Curso...**, *op. cit.*, p. 97 e G. BIRENBAUM, *Classificação...*, *op. cit.*, p. 135.

⁸³⁰ **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 89.

⁸³¹ J. R. VIEIRA, *Imposto...*, *op. cit.*, p. 181; J. E. S. DE MELO e L. PAULSEN, **Impostos...**, *op. cit.*, p. 99; e J. E. S. DE MELO, **ICMS...**, *op. cit.*, p. 69-73.

legislação tributária', estabelecerá (como, aliás, estabeleceu) que a recauchutagem de pneumáticos é um serviço e que, destarte, só pode ser tributada pelo Município, por via de ISS [...].⁸³²

Cumpriu com tal **finalidade**, no passado, o Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, e sua Lista de Serviços Anexa; e exerce-a, atualmente, a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, e sua Lista Anexa. Sendo, portanto, correto o entendimento de que “...**a lei complementar específica do ISS não deixa também de ser uma lei complementar específica do IPI, na medida dos conflitos que os acometem reciprocamente**”.⁸³³

4.3 Critério pessoal

Apesar de ser, em muitos casos, prescindível, a expressa menção a um critério pessoal na hipótese de incidência, há casos em que serve para, de forma didática, explicitar aqueles que podem realizar o fato abstratamente descrito na hipótese e que se encontram implícitos no critério material. E é dentro desse critério que tem lugar a análise dos artigos 4º e 40 da Lei nº 4.502/64.

Prescreve o artigo 40 da Lei nº 4.502/64:

Art. 40. A capacidade jurídica para ser sujeito passivo da obrigação tributária decorre exclusivamente do fato de se encontrar a pessoa nas condições previstas nesta lei e no seu regulamento, ou nos atos administrativos de caráter normativo destinados a completá-los, como dando lugar à referida obrigação”.

Parágrafo único. São irrelevantes para excluir a responsabilidade de cumprimento da obrigação ou a decorrente de sua inobservância:

I – as causas que, de acordo com o direito privado, excluam ou limitem a capacidade jurídica das pessoas naturais;

II – a irregularidade formal da constituição das pessoas jurídicas de direito privado e das firmas individuais, bastando que configurem uma unidade econômica ou profissional;

III – a inexistência de estabelecimento fixo, a sua clandestinidade ou a precariedade de suas instalações;

IV – a inabitualidade no exercício da atividade ou na prática de atos que dêem origem à tributação ou à imposição de multa.

⁸³² **Curso...**, *op. cit.*, p. 919-920.

⁸³³ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 93.

O artigo 40 da Lei nº 4.502/64, a exemplo do que ocorreu com o artigo 126 do Código Tributário Nacional, equivoca-se, ao empregar a expressão capacidade para ser sujeito passivo da obrigação tributária: **capacidade tributária passiva**.

Esses dispositivos referem-se àqueles que podem realizar o fato abstratamente previsto na hipótese de incidência, e não àqueles que podem figurar no pólo passivo da relação jurídica tributária.

No caso do IPI, somente o estabelecimento produtor – industrial – ou quem a ele a lei equiparar é que poderá realizar o fato abstratamente descrito na hipótese de incidência, mesmo que, ao realizá-lo, não possua personalidade jurídica.

A Lei nº 4.502/64 prescreve, em seu artigo 3º: “*Considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao impôsto*” (sic).

Os equiparados a industrial estão dispostos nos incisos do artigo 4º da Lei nº 4.502/64. São eles: i) os importadores e os arrematantes de produtos de procedência estrangeira; ii) as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento do mesmo contribuinte, exceto aqueles que operem exclusivamente na venda a varejo (art. 4º, II e § 2º); iii) os que enviarem a estabelecimento de terceiro, matéria-prima, produtos intermediários, moldes, matrizes ou modelos destinados à industrialização de produtos de seu comércio; e iv) os que efetuem vendas por atacado de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, equipamentos e outros bens de produção. A respeito destes últimos, o § 1º do artigo 4º estabelece que “O regulamento conceituará para efeitos fiscais, operações de venda e bens (nele) compreendidos...” (esclarecemos nos parênteses).

Todos eles merecerão estudo, por ocasião do exame da sujeição passiva do IPI.

4.4 Critério espacial

Lembremo-nos que, no critério espacial, encontram-se as coordenadas de espaço no qual, se ocorrer o fato abstratamente descrito na hipótese de incidência, nascerá a relação jurídica tributária.

Como visto, há três materialidades possíveis do IPI: i) realizar operações com produtos industrializados; ii) reimportar produtos industrializados brasileiros; e iii) arrematar produtos industrializados.

Apesar do posicionamento contrário de ANDRÉ DE SOUZA DANTAS ELALI e de JOSÉ EDUARDO TELLINI TOLEDO, em cada uma das materialidades do IPI haverá uma coordenada de espaço na qual, ocorrendo o fato abstratamente descrito na hipótese, dar-se-á o nascimento da relação jurídica tributária.⁸³⁴

4.4.1 Na realização de operações com produtos industrializados

Na primeira delas – realizar operações com produtos industrializados – tem-se que o fato se poderá realizar em qualquer ponto do território nacional. Entretanto, como alerta JOSÉ ROBERTO VIEIRA, “...isso só acontecerá, regra geral, quando o produto industrializado deixar o estabelecimento industrial...”, no que é acompanhado por FÁBIO ARTIGAS GRILLO. Ainda que ANTÔNIO MAURÍCIO DA CRUZ defenda que “...a demarcação de um estabelecimento pelo legislador constitui mero expediente técnico”, isso não nos autoriza afirmar ser ele desimportante para a demarcação das coordenadas de espaço nas quais se considerará ocorrido o fato abstratamente descrito na hipótese de incidência tributária.⁸³⁵

O estabelecimento é a **coordenada específica de espaço**, enquanto o território nacional é a **coordenada genérica**, na doutrina de AMÉRICO MASSET LACOMBE.⁸³⁶

Na visão de DE PLÁCIDO E SILVA o vocábulo **estabelecimento** é plurissignificativo. O sentido que ora interessa é bastante particular. É aquele que

⁸³⁴ Afirma A. ELALI que “A incidência do IPI não está restrita a áreas específicas do território nacional. Conclui-se, pois, que o tributo federal incidirá em qualquer local em que ocorra a sua materialidade, a sua hipótese de incidência” - A. ELALI, *IPI...*, *op. cit.*, p. 70. No mesmo sentido: J. E. T. TOLEDO, *IPI...*, *op. cit.*, p. 100-101.

⁸³⁵ J. R. VIEIRA, *A regra-matriz...*, *op. cit.*, p. 104; Imposto..., *op. cit.*, p. 184. Parece ser esse também o posicionamento de JOSÉ EDUARDO TELLINI TOLEDO, quando, ao tratar do critério espacial, diz que “...deverá compreender todo e qualquer estabelecimento, situado dentro do território nacional, onde ocorrer qualquer uma das operações (processo) de industrialização, com a conseqüente operação (ato ou negócio jurídico), que acarrete a saída da mercadoria” – O Imposto..., *op. cit.*, p. 100-101; F. A. GRILLO, *IPI e ICMS...*, *op. cit.*, p. 409; e A. M. DA CRUZ, *IPI...*, *op. cit.*, p. 63.

⁸³⁶ Imposto..., *op. cit.*, p. 115.

“...designa o próprio local ou o edifício em que a profissão vai ser exercida ou o negócio vai ser instalado...”, e que engloba ainda *“...todo o conjunto de instalações e aparelhamentos necessários ao desempenho da profissão ou negócio...”*.⁸³⁷

Assim, é o local onde se desenvolverá a atividade industrial. Esclarece, linhas adiante, que o sentido estrito de indústria remete à *“...organização que tem por objetivo a produção, pela transformação da matéria-prima...”*.⁸³⁸

JOSÉ ROBERTO VIEIRA define estabelecimento, a partir do artigo 518, III, do Regulamento do IPI, como *“...o(s) prédio(s) em que são exercidas as atividades industriais e todas as áreas a ele(s) ligadas, de algum modo isoladas do exterior...”*. Noção que, em seu entender, é *“...razoável e legal”*.⁸³⁹

O artigo 518, III, do Decreto nº 4.544/2002 ao definir *estabelecimento* afirma que *“...diz respeito ao prédio em que são exercidas atividades geradoras de obrigações, nele compreendidos, unicamente, as dependências internas, galpões e áreas contínuas muradas, cercadas ou por outra forma isoladas, em que sejam, normalmente, executadas operações industriais, comerciais ou de outra natureza”*.

Lembremo-nos, também, que o artigo 3º da Lei nº 4.502/64 considera estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao IPI.

Para a Fazenda Nacional, apesar de o Decreto nº 4.544/2002 fazer menção a **prédio**, considera-se estabelecimento o terreno delimitado pelo critério da **via pública**. Se uma via pública separar o terreno no qual se encontram dois prédios da mesma empresa, ficando um prédio em cada lado da via, considerar-se-á a existência de dois estabelecimentos independentes e autônomos, de forma que os produtos industrializados e enviados por um, e recebidos pelos outros, ensejarão a tributação pelo IPI. Diversa será a situação se esses mesmos prédios estiverem construídos sobre um mesmo terreno, não separados por via pública. Neste caso, mesmo que haja a saída de produto industrializado de um prédio para o outro não haverá incidência do IPI.⁸⁴⁰

⁸³⁷ **Vocabulário...**, *op. cit.*, p. 319.

⁸³⁸ *Ibidem*, p. 428.

⁸³⁹ *Imposto...*, *op. cit.*, p. 185.

⁸⁴⁰ A transcrição de breve trecho do Parecer Normativo CST nº 572/1971 esclarecerá o que se entende por critério da *via pública*: “A expressão não vincula uma edificação, mas ao ‘prédio’, assim entendido o terreno e as edificações nele existentes. A ‘saída’ real só ocorre quando o produto for conduzido de uma área ou local para outro, pela via pública ou através da via pública. Trânsito de produtos entre duas edificações da mesma firma que se comunicam internamente, sem atravessar ou sem passar pela via pública, não gera obrigações fiscais [...] 3. A perfeita

4.4.2 Na reimportação de produtos industrializados brasileiros

Na segunda materialidade – reimportação de produtos industrializados anteriormente exportados – o critério espacial é a **repartição alfandegária**. É nesse local que a legislação prescreve ocorrer o fato jurídico tributário. E esse é o entendimento de PAULO DE BARROS CARVALHO e de JOSÉ ROBERTO VIEIRA.⁸⁴¹

Lembre-mos, com ANDRÉ PARMO FOLLONI, que a aduana é o órgão vinculado à Secretaria da Receita Federal que fiscaliza o trânsito internacional de bens, enquanto a alfândega é o local onde, em regra, são desenvolvidas essas atividades.⁸⁴²

De acordo com o artigo 2º do Decreto nº 6.759/2009, o território aduaneiro compreende todo o território nacional. Demais disso, importante mencionarmos que,

caracterização de estabelecimento, especialmente nos casos de uma mesma firma exercer suas atividades em várias dependências ou áreas contíguas, tem importantes implicações fiscais frente à legislação do IPI, em virtude da autonomia a que inicialmente nos referimos. 4. Assim é que a saída de produtos tributados de uma para outra dessas áreas determinará ou não a ocorrência do fato gerador do imposto, com as obrigações decorrentes, inclusive quanto à escrita fiscal, conforme seja ou não a área considerada 'estabelecimento', como tal definido na lei. 5. Voltando à definição regulamentar de estabelecimento [...] ali se declara que a expressão 'diz respeito ao prédio em que são exercidas as atividades geradoras de obrigação'. Sabendo-se, de acordo com a doutrina civil, que o 'prédio' diz respeito ao terreno com as edificações nele implantadas (ou mesmo sem estas), tem-se que a expressão 'estabelecimento' não está vinculada à edificação, mas às edificações situadas em um mesmo e determinado terreno, ainda que estejam separadas. Nesse caso, só haverá um estabelecimento, as edificações serão consideradas dependências internas, não gerando obrigação fiscal as saídas de produtos de uma para outra. 6. Advirta-se, contudo, que, como um 'mesmo terreno', há de se entender determinado imóvel, cercado ou murado, com acesso para a via pública, mas não dividido ou atravessados por esta; se as edificações antes referidas estiverem separadas pela via pública, não há que se falar mais em dependências internas, mas em estabelecimentos distintos, implicando a saída de produtos de uma para outra, através da via pública, na ocorrência do fato gerador, com as obrigações decorrentes, das quais, de nenhum modo, poderá o contribuinte eximir-se. 7. Em verdade, a cautela fiscal reside precipuamente em evitar o trânsito pela via pública, por mais breve que seja, sem o cumprimento da obrigação; nesse sentido há de se entender a 'saída' real, fato gerador por excelência; basta, pois, que o produto ganhe a via pública, proveniente de qualquer área, local ou dependência, para que se caracterize a saída do estabelecimento. 8. Nessa ordem de considerações, se dois prédios (conforme o conceito formulado no item 5, retro) de uma mesma firma estiverem localizados em áreas contíguas com comunicação interna, o trânsito de produtos entre os mesmos, sem o uso da via pública, não gera qualquer obrigação fiscal. Tais obrigações só passarão a ocorrer, repita-se, na saída para a via pública".

⁸⁴¹ P. B. CARVALHO, *Imposto...*, *op. cit.*, p. 151; J. R. VIEIRA, *A regra-matriz...*, *op. cit.*, p. 106. Do mesmo autor: "No que consulta às reimportações, o sucesso tributário que se exterioriza pelo desembaraço, ato posterior à conferência alfandegária e imediatamente anterior à entrega dos produtos industrializados ao importador, só pode ocorrer nas repartições aduaneiras" – *Imposto...*, *op. cit.*, p. 185.

⁸⁴² **Tributação...**, *op. cit.*, p. 81-83.

segundo o artigo 3º do mesmo decreto, os serviços aduaneiros estendem-se por todo o território nacional, o qual é dividido em duas zonas. A zona primária, que é constituída pela área terrestre ou aquática, contínua ou descontínua, nos portos alfandegados, pela área terrestre, nos aeroportos e pontos de fronteira alfandegados, demarcados pela autoridade aduaneira local. A zona secundária compreende o restante do território nacional, inclusive o espaço aéreo e as águas territoriais.

Percebemos, da leitura dos dispositivos, a adjetivação dos locais como **alfandegados**. Esse ato – de alfandegamento – é sobremaneira importante, na medida em que somente nos recintos alfandegados é que poderá ocorrer o controle aduaneiro, a movimentação, armazenagem e o despacho aduaneiro de mercadorias procedentes do exterior. Por fim, ressaltemos que os recintos alfandegados poderão localizar-se tanto na zona primária quanto na secundária – artigo 9º do Decreto nº 6.759/2009.

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO e LEANDRO PAULSEN sustentam que, nesses casos, indiretamente ter-se-ia a ocorrência do fato jurídico tributário no local do estabelecimento do fornecedor estrangeiro, numa suposta extraterritorialidade do IPI. Feito o registro, para acenar com a existência da posição, e para nada mais.⁸⁴³

JOSÉ EDUARDO TELLINI TOLEDO estampa posição que, salvo melhor juízo, é merecedora de críticas. Diz esse mestre em Direito Tributário pela PUC-SP, que o critério espacial será o local “...onde ocorrer a entrada do produto de origem estrangeira”, o que se dá nos portos, aeroportos e pontos de fronteira alfandegados. Isso quando a entrada no território nacional respeitar a legislação tributária. Mas nos casos em que haja **descaminho** – artigo 334 do Código Penal – defende que o critério espacial será deslocado para o local da arrematação dos produtos, casos sejam eles apreendidos e lhes seja imposta a pena de perdimento.⁸⁴⁴

Nesses casos, entretanto, parece-nos não haver lugar para incidência de norma tributária.⁸⁴⁵

⁸⁴³ **Impostos...**, *op. cit.*, p. 107-108.

⁸⁴⁴ **O Imposto...**, *op. cit.*, p. 101-102.

⁸⁴⁵ No mesmo sentido, vide ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, **ICMS...**, *op. cit.*, p. 62.

A hipótese de incidência descreve conduta criminosa, que não se inclui no conceito constitucional de tributo e nem em sua definição legal, prevista no artigo 3º do Código Tributário Nacional. Não há como falarmos em deslocamento do critério espacial. Se ocorrer a arrematação do produto industrializado haverá a realização de um negócio jurídico, apto a ensejar a incidência do IPI, que nada tem a ver com a conduta criminosa.

4.4.3 Nas arrematações

Como dissemos, essa materialidade não alcança, atualmente, grande interesse prático, na medida em que há muito não é utilizada. Em razão disso, apenas mencionaremos que o critério espacial será “...qualquer localidade em que haja leilões em mercadorias de produtos industrializados”.⁸⁴⁶

4.5 Critério temporal

4.5.1 Na realização de operações com produtos industrializados

Estabelecemos acima que é no critério temporal que estão dispostas as coordenadas de tempo, nas quais se considerará ocorrido o fato jurídico tributário.

Prescreve o artigo 116 do Código Tributário Nacional:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Ao comentar esse dispositivo, JOSÉ ROBERTO VIEIRA identifica o equívoco do legislador, na medida em que “...toda situação de fato disciplinada pelo

⁸⁴⁶ PAULO DE BARROS CARVALHO, Imposto..., *op. cit.*, p. 152.

Direito é automaticamente elevada à categoria de situação jurídica, descabendo assim a distinção contemplada". Escólio esse com o qual concordamos integralmente.⁸⁴⁷

Não despenderemos maior tempo com a análise dos controversos incisos do artigo 116 do Código Tributário Nacional, pois o legislador ordinário fez uso da prerrogativa conferida pelo “*caput*” do artigo e, utilizando-se da cláusula de ressalva, estabeleceu, ao tratar da hipótese de incidência relativa à primeira materialidade – realizar operações com produtos industrializados – a **saída do produto do estabelecimento industrial ou a ele equiparado** – artigo 46, II, do Código Tributário Nacional e artigo 2º, II, da Lei nº 4.502/64 – como seu critério temporal, e não o momento da realização da operação com o produto industrializado.

Lembremo-nos que essa saída deve ser motivada por um negócio jurídico. Isso em muito difere do sustentar que a hipótese de incidência do IPI requer a tradição da coisa vendida ou arrendada.

É em razão disso, mesmo nos casos em que ocorrer furto ou roubo do produto industrializado, após a sua saída do estabelecimento industrial, que haverá incidência do IPI, apesar da posição discorde de GUILHERME CEZAROTI.⁸⁴⁸

Entretanto, o artigo 5º da Lei nº 4.502/64 estabelece quando devemos considerar o produto saído do estabelecimento industrial ou a ele equiparado e quando não o devemos fazê-lo. De acordo com o inciso I do mencionado artigo, considera-se como ocorrida a saída do produto quando “...*for vendido por intermédio de ambulantes, armazéns gerais ou outros depositários*” (alínea “a”); “...*antes de entrar em estabelecimento do importador ou do arrematante de produtos de procedência estrangeira, seja, por êstes, remetido a terceiros*” (sic) (alínea “b”); “...*fôr remetido a estabelecimento diferente daquele que o tenha mandado industrializar pôr encomenda sem que o mesmo produto haja entrado no estabelecimento encomendante*” (sic) (alínea “c”); “...*permanecer no estabelecimento decorridos 3 (três) dias da data da emissão da respectiva ‘nota fiscal’*” (alínea “d”); e “...*objeto de operação de venda, que for consumido ou utilizado dentro do estabelecimento industrial*” (alínea “e”).

⁸⁴⁷ A regra-matriz..., *op. cit.*, p. 101.

⁸⁴⁸ O furto e o roubo diante da legislação do IPI, *In Revista Dialética de direito tributário*, v. 79, p. 49-59.

De acordo com o inciso II, não se considera saída do estabelecimento produtor “a remessa de matérias-primas ou produtos intermediários para serem industrializados em estabelecimentos do mesmo contribuinte ou de terceiros, desde que o produto resultante tenha que retornar ao estabelecimento de origem” (alínea “a”); e “o retorno do produto industrializado ao estabelecimento de origem, na forma da alínea anterior, se o remetente não tiver utilizado, na respectiva industrialização, outras matérias-primas ou produtos intermediários por ele adquiridos ou produzidos, e desde que o produto industrializado se destine a comércio, a nova industrialização ou a emprêgo no acondicionamento de outro” (sic) (alínea “b”).

4.5.2 Na reimportação de produtos industrializados brasileiros

Nos casos de reimportação de produtos industrializados nacionais anteriormente exportados, o legislador elegeu como critério temporal a ocasião do **desembarço aduaneiro** – artigo 46, I, do Código Tributário Nacional e artigo 2º, I, da Lei nº 4.502/64 –, sobre a qual, acima, já foram tecidas considerações.⁸⁴⁹

4.5.3 Nas arrematações

Nas arrematações, o critério temporal, pensamos, será o momento em que ocorrer a arrematação do produto industrializado.⁸⁵⁰

Nada impede, entretanto, que o legislador, ao instituir essa materialidade, eleja como critério temporal momento outro qualquer, desde que seja posterior à ocorrência do fato jurídico tributário.

⁸⁴⁹ PAULO DE BARROS CARVALHO, *Imposto...*, op. cit., p. 151.

⁸⁵⁰ *Ibidem*, p. 152.

CAPÍTULO 5

O CONSEQUENTE DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IPI

5.1 Introdução

Lembre-mo-nos que o conseqüente normativo – também denominado de prescritor – prescreve os efeitos irradiados, caso aconteça o fato abstratamente descrito na hipótese. O prescritor será formado pelas determinações subjetivas e objetivas. Este formado pela base de cálculo e alíquota; aquele composto pelos sujeitos ativo e passivo

5.2 Determinação subjetiva

5.2.1 Sujeito ativo

As explicações acerca do sujeito ativo foram realizadas por ocasião do Capítulo II. Entretanto, convém lembrarmos que, apesar de o titular da competência tributária poder transferir a capacidade tributária ativa, ou seja, a possibilidade de figurar como sujeito ativo da relação jurídica tributária, isso não ocorreu com o IPI.⁸⁵¹

O legislador ordinário, quando instituiu o IPI, por meio da Lei nº 4.502/64, nada mencionou acerca do sujeito ativo da obrigação tributária. Dessa forma, ele somente poderá ser o detentor da competência tributária estabelecida constitucionalmente.

Como exaustivamente mencionado, de acordo com o artigo 153, IV, da Constituição Federal, compete à União instituir o Imposto sobre Produtos

⁸⁵¹ “O IPI só pode ser criado (instituído, alterado, suprimido) pela mencionada pessoa jurídica de direito público do âmbito federal, titular da competência impositiva que, entretanto, poderá ceder (transferir, delegar) sua capacidade tributária (arrecadação a terceiros, sejam pessoas jurídicas (públicas ou privadas), ou pessoas naturais” – JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, **A importação...**, *op. cit.*, p. 75.

Industrializados. O mesmo prescreve o Código Tributário Nacional, quando, em seu artigo 46 diz ser o IPI imposto de competência da União.

Dessa forma, o sujeito ativo da obrigação tributária, no caso do IPI, é a União.

5.2.2 Sujeito passivo

Com relação ao sujeito passivo da obrigação tributária, a questão não se resolve de forma tão simples quanto para o sujeito ativo.

O artigo 34 da Lei nº 4.502/64 estabelece que *“É contribuinte do Imposto do Consumo toda pessoa natural ou jurídica de direito público ou privado que, por sujeição direta ou por substituição, seja obrigada ao pagamento do tributo”*.⁸⁵²

Como visto no Capítulo II da presente dissertação, o tema da sujeição passiva tributária é de difícil compreensão. Poderão ser alçados à condição de sujeitos passivos da obrigação tributária os contribuintes e os responsáveis tributários. Há, ainda, uma terceira figura, que é o responsável administrativo. Este último não integra qualquer relação tributária, e sim uma relação administrativa de cunho sancionador, o qual será chamado de responsável administrativo.

Quando o artigo 34 se refere à **sujeição direta** está a tratar do **contribuinte**. Ao mencionar **sujeição por substituição**, refere-se aos **responsáveis**, tanto os **tributários** quanto os **administrativos**.

Relembrando: o contribuinte é aquele que possui relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário ensejador da relação jurídica tributária. O responsável tributário é terceira pessoa que mantém vinculação pessoal e indireta com o fato jurídico, cuja responsabilidade lhe seja atribuída por meio de lei. O responsável administrativo é quem não guarda qualquer relação com o fato jurídico tributário e é alçado à condição de sujeito passivo pelo descumprimento de um dever de cuidado.

⁸⁵² Lembremo-nos que o artigo 1º, do decreto-lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, alterou o texto da Lei nº 4.502/64 e o nome do tributo, de Imposto sobre Consumo para IPI.

5.2.2.1 Contribuinte

Como visto, são três as materialidades do IPI e, em razão disso, analisaremos os contribuintes estabelecidos em lei para cada uma delas. Examinaremos as prescrições tanto do artigo 51 do Código Tributário Nacional, quanto as do artigo 35, I, da Lei nº 4.502/64, que, equivocadamente, alude a **contribuinte originário**.

5.2.2.1.1 Na realização de operação com produtos industrializados

Prescreve o artigo 51, II e III, do Código Tributário Nacional, que são contribuintes do IPI o *“industrial ou a quem a lei a ele equiparar”* e *“o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça ao industrial ou a quem for a ele equiparado”*.

O artigo 35, I, a, da Lei nº 4.502/64, por sua vez, prescreve que são contribuintes do IPI o *“produtor, inclusive os que lhe são equiparados pelo art. 4º - com relação aos produtos tributados que real ou ficticiamente, saírem de seu estabelecimento observadas as exceções previstas nas alíneas ‘a’ e ‘b’ do inciso II do art. 5º”*

O industrial a que se referem o artigo 51, II, do Código Tributário Nacional e o artigo 35, I, da Lei nº 4.502/64 é, no dizer de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, o *“...contribuinte por excelência...”* do IPI.⁸⁵³

Além do industrial, o mesmo artigo 51, II, prescreve que serão também contribuintes do imposto aqueles a quem a lei equiparar a industrial. Lembremo-nos que esta equiparação é realizada pelo artigo 4º, da Lei nº 4.502/64.

Art. 4º Equiparam-se a estabelecimento produtor, para todos os efeitos desta Lei:

- I - os importadores e os arrematantes de produtos de procedência estrangeira;
- II - as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento do mesmo contribuinte;
- III - os que enviarem a estabelecimento de terceiro, matéria-prima, produto intermediário, moldes, matrizes ou modelos destinados à industrialização de produtos de seu comércio.

⁸⁵³ A regra-matriz..., op. cit., p. 111.

IV - os que efetuem vendas por atacado de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, equipamentos e outros bens de produção.

De acordo com JOSÉ ROBERTO VIEIRA, o art. 51, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, ao referir-se a comerciante como contribuinte autônomo, está tratando das figuras dispostas nos incisos III e IV do artigo 4º da Lei nº 4.502/64.⁸⁵⁴

O artigo 4º prevê, em seu inciso I, que o importador e o arrematante são estabelecimentos equiparados ao **produtor**. Entretanto, não serão aqui analisados por merecerem tratamento próprio no momento oportuno.

5.2.2.1.2 Nas reimportações de produtos industrializados brasileiros

O artigo 51, I, do Código Tributário Nacional, prescreve ser contribuinte do IPI o importador ou aquele que a ele for equiparado pela lei.

Além dessa disposição, a alínea “b”, do inciso I, do artigo 35, da Lei nº 4.502/64, determina que o importador será contribuinte do imposto em relação aos produtos industrializados que importar.

É imprescindível firmar a premissa de que consideramos **importador** aquele que enseja a importação, ou melhor, aquele que manifesta a vontade de trazer produto industrializado do exterior e em cujo nome o produto é trazido do exterior. Sobre o tema, irretocáveis as palavras de MIGUEL HILÚ NETO, segundo o qual “*Quem realiza a conduta de importar é o sujeito de direitos em nome do qual foi efetuada a importação*” e que normalmente vem “*...consignado na declaração de importação...*”, que é o “*...documento formalizador do adimplemento de dever instrumental preparatório...*” da conduta de importar.⁸⁵⁵

Além disso, os produtos industrializados aqui mencionados restringem-se aos **nacionais anteriormente exportados e posteriormente reimportados**. Como visto, a importação dos demais produtos industrializados, ou seja, os estrangeiros, sofrerão incidência do Imposto de Importação e de seu adicional que, por equívoco

⁸⁵⁴ **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 111.

⁸⁵⁵ **Imposto...**, *op. cit.*, p. 107-108.

do legislador, recebeu o nome de IPI. São essas as lições de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, para quem “...o importador contribuirá tão somente com o Imposto de Importação, que será constituído de duas parcelas, a segunda das quais chamada de IPI apenas por um capricho do legislador”.⁸⁵⁶

Lembre-mos que há, no Direito Positivo brasileiro, diversas formas de importação, tais como a importação **por conta própria, por encomenda ou por conta e risco** e, ainda, **por conta e ordem de terceiro**.

As importações **por conta própria**, como diz LUIZ HENRIQUE HOHMANN, citando VALÉRIA ZOTELLI, são aquelas realizadas diretamente pelo sujeito destinatário do produto. O importador é quem busca o produto no exterior, negocia seu preço e, em seu nome, importa-o.⁸⁵⁷

A reflexão que chama a atenção, quando se trata do IPI na reimportação de produtos industrializados, por conta própria, é a relativa à possibilidade de pessoa física que a efetuar ser considerada contribuinte do IPI.

Parece-nos que, pelo fato de ser considerado **importador** – contribuinte do IPI – aquele que demonstra o “*animus*” de importar o produto industrializado, e, ainda, em cujo nome a importação é registrada, óbice algum há que impeça à pessoa física importadora ser obrigada ao pagamento do IPI.

É bem verdade que esse posicionamento é minoritário e completamente contrário à atualmente pacífica jurisprudência, tanto do Supremo Tribunal Federal quanto do Superior Tribunal de Justiça.

Antes de examinar a posição atual do Superior Tribunal de Justiça, convém analisarmos seu entendimento do final da década de 90 do século passado. Para tanto, avaliaremos os votos proferidos nos Recursos Especiais nº 180.131-SP e nº 191.658-SP. Em ambos os votos, consideraram os Ministros Relatores que é cabível a incidência do IPI nas importações de produtos industrializados por pessoas físicas.⁸⁵⁸

Observemos a ementa da decisão no Recurso Especial nº 180.131-SP, que serviu de embasamento para o julgamento do Recurso Especial nº 191.658-SP:

⁸⁵⁶ **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 111.

⁸⁵⁷ *A regra-matriz de incidência do ICMS sobre as importações. Dissertação de Mestrado em Direito na UFPR*, p. 117-118.

⁸⁵⁸ Superior Tribunal de Justiça, REsp nº 180.131, rel. Min. JOSÉ DELGADO, disponível em: <http://www.stj.jus.br>, acesso em: 11.dez.2009. E Superior Tribunal de Justiça, REsp nº 191.658, rel. Min. DEMÓCRITO REINALDO, disponível em: <http://www.stj.jus.br>, acesso em: 11.dez.2009.

TRIBUTÁRIO. IPI. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. VEÍCULO. PESSOA FÍSICA. IMPOSTO DEVIDO. 1. Não pratica ato ilegal suscetível de controle via mandado de segurança a autoridade fiscal que, por ocasião do desembaraço aduaneiro de mercadoria importada do exterior, exige o pagamento do IPI do importador, pessoa física que adquiriu o bem para uso próprio. 2. O IPI é devido por pessoa física, também, por ocasião do desembaraço aduaneiro de bem importado, mesmo que seja para uso próprio. 3. Recurso especial improvido.

Por ocasião desse julgamento, o Ministro Relator JOSÉ AUGUSTO DELGADO ressaltou que é “...*de todo irrelevante a destinação da mercadoria*”. É bem verdade que de mercadoria não se trata, mas sim de produto industrializado. Caso se estivesse a tratar de mercadoria, a destinação seria, ao contrário do que disse o ministro, de todo relevante, pois a mercadoria é bem destinado à mercancia. E, dessa forma, não poderia ser tributada se destinada a consumidor final. Tirante a impropriedade terminológica, valeu-se de outros argumentos para concluir pela incidência do IPI nesses casos. São eles as vedações prescritas pelos artigos 150, II, e 152, ambos da Constituição Federal de 1988. O primeiro deles veda o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. O segundo diz respeito à proibição de se estabelecer diferença tributária de qualquer natureza entre bens e serviços, em decorrência de sua procedência ou destino. Não obstante a força de tais argumentos, eles não serão analisados, tendo em vista que, por ora, cabe analisarmos a sujeição passiva, tão-somente.

Acrescenta o Ministro DEMÓCRITO REINALDO, em seu voto por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 191.658-SP, que a certa e escoreita interpretação caminha no sentido de se “...*considerar que o importador, seja comerciante, industrial ou mesmo pessoa física, deve arcar com o recolhimento do IPI, porque caracterizou o fato de importar objeto industrializado descrito na lei como sujeito à incidência*”.

O Supremo Tribunal Federal, analisando questões atinentes ao ICMS, que é imposto com estrutura semelhante à do IPI, mas não igual, firmou o entendimento – anteriormente à edição da Emenda Constitucional nº 33/2001, que alterou profundamente a disciplina do ICMS na importação, e que, em razão de transbordar

o tema proposto nesta dissertação, não será analisado – de que o ICMS não incide nas importações de mercadorias por não contribuintes do imposto.⁸⁵⁹

O “*leading case*” é o Recurso Extraordinário nº 203.075-9-DF, assim ementado:⁸⁶⁰

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PESSOA FÍSICA. IMPORTAÇÃO DE BEM. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO DO ICMS POR OCASIÃO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE. 1. A incidência do ICMS na importação de mercadoria tem como fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada, sendo inexigível o imposto quando se tratar de bem importado por pessoa física. 2. Princípio da não-cumulatividade do ICMS. Pessoa física. Importação de bem. Impossibilidade de se compensar o que devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou Distrito Federal. Não sendo comerciante e como tal não estabelecida, a pessoa física não pratica atos que envolvam circulação de mercadoria. Recurso extraordinário não conhecido.

Nesse caso, o Supremo Tribunal Federal afastou a incidência do ICMS sobre a importação de mercadorias realizadas por pessoas físicas, sob dois argumentos. O primeiro deles diz respeito ao fato de que pessoa física não realiza ato de mercancia, não sendo, portanto, contribuinte do ICMS; e o segundo, refere-se à suposta mácula ao Princípio da Não-cumulatividade.

O ministro MAURÍCIO CORRÊA bem sintetiza, em seu voto, – que foi seguido pelos ministros MARCO AURÉLIO DE MELLO, SEPÚLVEDA PERTENCE, NÉRI DA SILVEIRA, MOREIRA ALVES e CARLOS VELLOSO – ambos os argumentos, razão pela qual lhe concedemos, aqui, a palavra:

2. Estabelece o artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”, dispondo o seu inciso IX, alínea “a”, primeira parte, que o ICMS incidirá também “sobre a entrada de mercadoria importada do

⁸⁵⁹ Sobre a incidência do ICMS na Importação, vide a excelente dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Paraná por LUIZ HENRIQUE HOHMANN - **A regra-matriz de incidência do ICMS sobre as importações**.

⁸⁶⁰ Supremo Tribunal Federal, REExt nº 203.075-9-DF, rel. Min. ILMAR GALVÃO, redator para acórdão: Min. MAURÍCIO CORRÊA, disponível em: <http://www.stf.jus.br>, acesso em: 11.dez.2009

exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento”.

3. Do referido preceito sobressaem expressões significativas para se determinar a extensão da norma constitucional e a exigibilidade ou não do tributo na importação de bens por pessoa física: i) **operação relativa à circulação de mercadoria**; ii) **mercadoria**; iii) **estabelecimento**.

[...]

5.Com efeito, são hipóteses de incidência do ICMS a operação relativa à circulação e à importação de mercadorias, ainda quando se trate de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento. No ponto, o termo **operação** exsurge na acepção de ato mercantil; o vocábulo **circulação** é empregado no sentido jurídico de mudança de titularidade e não de simples movimentação física do bem, e à expressão **mercadoria** é atribuída a designação genérica de coisa móvel que possa ser objeto de comércio por quem exerce mercancia com freqüência e habitualidade.

6. Por outro lado, cumpre observar que o termo **consumo**, empregado pela Constituição Federal ao dispor que o imposto incidirá também na importação de mercadoria, ainda que se trate de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, diz respeito ao estabelecimento comercial e não à pessoa física que importa bens para seu gozo e fruição. A expressão **estabelecimento** tem o mesmo sentido do que lhe confere o Código Comercial (C. Com., artigo 1º, III, 2ª parte), de tal modo a designar o próprio local ou o edifício em que a profissão é exercida, compreendendo todo o conjunto de instalações e aparelhamentos necessários ao desempenho do negócio ou da profissão de comerciante, componentes do fundo de comércio.

7. Fixadas essas premissas, há que se concluir que o imposto não é devido pela pessoa física que importou o bem, visto que não exerce atos de comércio de forma constante nem possui “**estabelecimento destinatário da mercadoria**”, hipótese em que, a teor do disposto no artigo 155, IX, alínea “a”, da Constituição Federal, o tributo seria devido ao Estado da sua localização (RE nº 144.660-RJ, Pleno, redator para o acórdão Min. Ilmar Galvão, DJU 21.11.97).

8. Observo, ainda, a impossibilidade de se exigir o pagamento do ICMS na importação de bem por pessoa física, dado que, **não havendo circulação de mercadoria**, não há como se lhe aplicar o princípio constitucional da **não-cumulatividade** do imposto, pois **somente** ao comerciante é assegurada a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

9. Assim sendo, creio não poder afastar-me do que penso ser a melhor exegese para o cabal entendimento da regra constante da letra **a**, do inciso IX, do artigo 155 da Carta da República. De fato, se lido a um só fôlego o texto, poder-se-á extrair que o imposto é devido por se tratar de bem **destinado a consumo**, hipótese em que, a meu ver, se desfaz essa afirmação ao concluir o preceito com peremptória negativa desse primeiro enunciado, tanto mais que o **imposto só é devido ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço**.

10. A toda evidência, pessoa física, como é o caso dos autos, de *carne e osso*, não é pessoa jurídica para se transformar em estabelecimento destinatário da mercadoria.

Posição essa fortalecida, que embasou outros julgamentos e fincou suas bases fortemente o bastante para ser, sobre o tema, editada a Súmula nº 660, aprovada na Sessão Plenária de 24 de setembro de 2003, assim enunciada: “*Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto*”.⁸⁶¹

É bem verdade que essa Súmula, como bem ressaltam EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO e JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, está superada, em razão das alterações levadas a efeito pela Emenda Constitucional nº 33/2001.⁸⁶²

No que se refere ao IPI, o Supremo Tribunal Federal pronunciou-se, anos mais tarde, por ocasião do julgamento, em 29 de novembro de 2005, do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 255.682-3-RS, cujo relator foi o ministro CARLOS VELLOSO, estendendo o entendimento relativo ao ICMS – anterior à Emenda Constitucional nº 33/2001 – ao IPI. Eis sua ementa:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. IMPORTAÇÃO: PESSOA FÍSICA NÃO COMERCIANTE OU EMPRESÁRIO: PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE: CF, art. 153, § 3º, II. NÃO-INCIDÊNCIA DO IPI. I – Veículo importado por pessoa física que não é comerciante nem empresário, destinado ao uso próprio: não-incidência do IPI: aplicabilidade do princípio da não-cumulatividade: CF, art. 153, § 3º, II. Precedentes do STF relativamente ao ICMS, anteriormente à EC 33/2001 [...] II – RE conhecido e provido. Agravo não provido.⁸⁶³

Em razão de tais julgamentos, as duas Turmas do Superior Tribunal de Justiça adotaram o posicionamento do Supremo Tribunal Federal. O ministro JOSÉ AUGUSTO DELGADO, relator do Recurso Especial nº 180.131-SP, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 937.629-SP, após reafirmar seu posicionamento

⁸⁶¹ São os outros julgamentos: Supremo Tribunal Federal, REExt nº 191.346-1-RS, rel. Min. CARLOS VELLOSO, disponível em: <http://www.stf.jus.br>, acesso em: 11.dez.2009. Vide, ainda, Supremo Tribunal Federal, REExt nº 298.630-5-SP, rel. Min. MOREIRA ALVES, disponível em: <http://www.stf.jus.br>, acesso em: 11.dez.2009

⁸⁶² **Comentários...**, *op. cit.*, p. 140.

⁸⁶³ Supremo Tribunal Federal, AgRegREExt nº 255.682-3-RS, rel. Min. CARLOS VELLOSO, disponível em: <http://www.stf.jus.br>, acesso em: 11.dez.2009. Mais recentemente, vide Supremo Tribunal Federal, AgRegREExt nº 501.773-7-SP, rel. Min. EROS ROBERTO GRAU, disponível em: <http://www.stf.jus.br>, acesso em: 11.dez.2009

anterior, diz que, em virtude de o Supremo Tribunal Federal ter pacificado a matéria, não há cabimento para pronunciamentos em sentido contrário.⁸⁶⁴

Este Recurso Especial está assim ementado:

TRIBUTÁRIO. IPI. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. VEÍCULO AUTOMOTOR. PESSOA FÍSICA. NÃO-INCIDÊNCIA. ENCERRAMENTO DA MATÉRIA PELO COLENDO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

1. Recurso especial interposto contra acórdão que determinou o recolhimento do IPI incidente sobre a importação de automóvel destinado ao uso pessoal do recorrente. 2. Entendimento deste relator, com base na Súmula nº 198/STJ, de que *“na importação de veículo por pessoa física, destinado a uso próprio, incide o ICMS”*. 3. No entanto, o colendo Supremo Tribunal Federal, em decisão proferida no RE nº 203075/DF, Rel. p/ acórdão Min. Maurício Corrêa, dando nova interpretação ao art. 155, § 2º, IX, 'a', da CF/88, decidiu, por maioria de votos, que a incidência do ICMS sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, não se aplica às operações de importação de bens realizadas por pessoa física para uso próprio. Com base nesse entendimento, o STF manteve decisão do Tribunal de origem que isentara o impetrante do pagamento de ICMS de veículo importado para uso próprio. Os Srs. Ministros Ilmar Galvão, Relator, e Nelson Jobim, ficaram vencidos ao entenderem que o ICMS deve incidir inclusive nas operações realizadas por particular. 4. No que se refere especificamente ao IPI, da mesma forma o Pretório Excelso também já se pronunciou a respeito: *“Veículo importado por pessoa física que não é comerciante nem empresário, destinado ao uso próprio: não-incidência do IPI: aplicabilidade do princípio da não-cumulatividade: CF, art. 153, § 3º, II. Precedentes do STF relativamente ao ICMS, anteriormente à EC 33/2001: RE 203.075/DF, Min. Maurício Corrêa, Plenário, 'DJ' de 29.10.1999; RE 191.346/RS, Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, 'DJ' de 20.11.1998; RE 298.630/SP, Min. Moreira Alves, 1ª Turma, 'DJ' de 09.11.2001”* (AgReg no RE nº 255682/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 10/02/2006). 5. Diante dessa interpretação do ICMS e do IPI à luz constitucional, proferida em sede derradeira pela mais alta Corte de Justiça do país, posta com o propósito de definir a incidência do tributo na importação de bem por pessoa física para uso próprio, torna-se incongruente e incompatível com o sistema jurídico pátrio qualquer pronunciamento em sentido contrário. 6. Recurso provido para afastar a exigência do IPI.

⁸⁶⁴ Superior Tribunal de Justiça, REsp nº 937.629-SP, rel. Min. JOSÉ DELGADO, disponível em: <http://www.stj.jus.br>, acesso em: 11.dez.2009. No mesmo sentido: Superior Tribunal de Justiça, REsp nº 929.684-SP, rel. Min. ELIANA CALMON, disponível em: <http://www.stj.jus.br>, acesso em: 11.dez.2009. E, ainda, Superior Tribunal de Justiça, REsp nº 848.339-SP, rel. Min. LUIZ FUX, disponível em: <http://www.stj.jus.br>, acesso em: 11.dez.2009.

Entretanto, é importante tecermos algumas considerações acerca da posição adotada pelo Supremo Tribunal Federal, seguida pelo Superior Tribunal de Justiça.

Em que pese a manifestação do ministro JOAQUIM BARBOSA – em seu voto-vista, por ocasião do julgamento do Agravo Regimental, no Recurso Extraordinário nº 255.682-3-RS – no sentido de que “...a diferença entre os fatos geradores e as bases de cálculo tributáveis por ICMS e por IPI, bem como entre os respectivos regimes jurídicos não é suficiente para, de pronto, afastar a aplicabilidade da orientação firmada pela Corte por ocasião do julgamento do RE 203.075 à tributação por IPI das operações de importação de bens industrializados por sujeito que não tenha acesso aos instrumentos de ponderação da carga tributária, assegurando a não-cumulatividade do tributo”, acreditamos que tais diferenças são mais que suficientes para afastar a aplicação do precedente relativo ao ICMS, nos casos que envolvem a tributação pelo IPI.

Ao contrário do ICMS, que é imposto incidente sobre a **circulação de mercadorias**, o IPI incide sobre a **realização de operações com produtos industrializados**. Não se mostra necessário, para a incidência do IPI, a realização de um ato de comércio. O contribuinte do IPI, ao contrário do ICMS, não precisa necessariamente ser comerciante. Qualquer pessoa pode ser alçada pela lei à condição de contribuinte do IPI. Basta, para tanto, que realize uma operação com produto industrializado.

O ICMS é imposto que incide sobre a circulação da mercadoria, entendida como operação mercantil. Circulação esta realizada pelo comerciante, contribuinte do ICMS. Não havendo a figura do comerciante, realizando dita circulação, não há lugar para a incidência do Imposto.⁸⁶⁵

Assim, a inconstitucionalidade do ICMS, na importação de mercadoria pelo destinatário final, não decorre da suposta afronta ao Princípio da Não-cumulatividade – que, nesse caso, pensamos, incorre, tendo em vista tratar-se de operação monofásica, como defendido no Capítulo III – mas sim do fato de se pretender que o imposto incida sobre negócios jurídicos que não caracterizam **circulação mercantil**.

⁸⁶⁵ EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO e JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, **Comentários...**, op. cit., p. 140.

Diversa é a situação do IPI. Por não incidir sobre circulação de mercadorias, e sim sobre a **realização de operações com produtos industrializados**, não é necessária a figura do comerciante. E da mesma forma como ocorre no ICMS, não há qualquer afronta ao Princípio da Não-cumulatividade. Lembremo-nos que somente haverá lugar para a não-cumulatividade quando as operações forem plurifásicas. Quando forem monofásicas, não há que se falar em não-cumulatividade.

Essa a razão pela qual são inaplicáveis ao IPI os precedentes relativos ao ICMS, bem como a Súmula nº 660, do Supremo Tribunal Federal.

Passamos, agora, à análise das demais formas de importação.

As importações ditas **por encomenda** ou **por conta e risco** são aquelas nas quais a empresa importadora adquire os produtos com recursos próprios – em decorrência de encomenda ou de pesquisa de mercado – e registra-os em seu nome. Posteriormente, após a sua introdução no território nacional e o seu desembaraço aduaneiro, vende-os para adquirentes do mercado interno. Para que a importação seja considerada **por encomenda** ou **por conta e risco**, a pessoa jurídica importadora, além de tratar das questões cambiais, deverá, como dão notícia RENATA SUCUPIRA DUARTE e LUIZ PAULO RIBEIRO DA SILVA, “*Registrar a DI em seu nome, pagando com seus próprios recursos o IPI e o II incidentes na operação; Constar como destinatário da Fatura Comercial; Constar como destinatário no Conhecimento de Transporte Internacional*”.⁸⁶⁶

Alguns poderiam confundir essa espécie de importação com a que examinaremos adiante, qual seja, a importação por conta e ordem de terceiro. Em razão disso, a Lei nº 11.281, de 21 de fevereiro de 2006, em seu artigo 11, esclareceu a questão, ao prescrever que “[...] a importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros”.

As importações **por conta e ordem de terceiro** são aquelas geralmente realizadas pelas chamadas “*trading companies*”.⁸⁶⁷

⁸⁶⁶ O IPI e a importação de produtos de procedência estrangeira, In MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO, **IPI – aspectos jurídicos relevantes**, p. 358.

⁸⁶⁷ Interessante frisar o alerta feito por ADRIANA STAMATO DE FIGUEIREDO, de que a denominação “*trading company*”, apesar de vulgarmente ser aplicável às empresas que realizam

Nessa modalidade de importação, às “*tradings*” – que são contratadas por um terceiro, sendo meras agentes, atuando em nome do adquirente, ou seja, prestando-lhe um serviço – incumbem todas as providências fiscais e aduaneiras.⁸⁶⁸

Prestam, na verdade, serviços, ao verdadeiro importador, em nome de quem o produto importado é registrado. Em momento algum a “*trading*” deterá a propriedade do produto importado, e, em decorrência disso, não poderá haver qualquer registro cambial, contábil e fiscal que possa evidenciar a sua aquisição.⁸⁶⁹

Essa modalidade de importação consta da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, que, segundo alguns, equiparou a industrial aqueles que adquirem produtos industrializados reimportados por meio de “*tradings*”.⁸⁷⁰

Essa conclusão decorre do texto do seu artigo 79.

Art. 79. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Posteriormente, a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, fruto da conversão da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, estabeleceu que toda importação realizada por “*tradings*”, em que o importador adiantasse os recursos, seria considerada **por sua conta e ordem**.

Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem

as operações de importação por conta e ordem de terceiro, é aplicável às sociedades anônimas disciplinadas pelo Decreto-Lei nº 1248/72 – IPI..., *op. cit.*, p. 43, n. 18.

⁸⁶⁸ RENATA SUCUPIRA DUARTE, O IPI..., *op. cit.*, p. 360; e ADRIANA STAMATO DE FIGUEIREDO, IPI..., *op. cit.*, p. 44.

⁸⁶⁹ CRISTIANO FREDERICO RUSCHMANN, Importações por conta e ordem de terceiros e o novo contribuinte de IPI – Inconstitucionalidade da definição de um novo contribuinte por lei ordinária e/ou medida provisória – Necessidade de lei complementar, In OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO; MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO (Coord.). **IPI: temas constitucionais polêmicos**, p. 466.

⁸⁷⁰ ADRIANA STAMATO DE FIGUEIREDO, IPI ..., *op. cit.*, p. 44. Vide, ainda, o que dispõe o artigo 12, § 1º, I, da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 247, de 21 de novembro de 2002: “entende-se por importador por conta e ordem de terceiros a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial”

deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

É bem verdade que o artigo 27 merece críticas, pois, nem sempre, o simples fato de a adquirente adiantar os recursos demonstrará que a forma de importação será **por conta e ordem**.

Sem entrarmos no mérito de que a equiparação por meio de Medida Provisória é absolutamente ilegal – pois o artigo 51 do Código Tributário Nacional é claro ao exigir que a equiparação se dê por meio de Lei, e, como visto, Medida Provisória não é Lei – não parece que a mencionada Medida Provisória tenha alargado o rol de sujeitos passivos do IPI. Além disso, é imperioso frisar que a lei a que ora referimos é Lei Ordinária, e não Complementar, como defendem aqueles filiados à corrente tricotômica, a exemplo de CRISTIANO FREDERICO RUSCHMANN.⁸⁷¹

Partindo do pressuposto de que o **importador** é aquele que manifesta o desejo de importar produtos industrializados nacionais anteriormente exportados, ele já constava do rol dos contribuintes, em virtude das prescrições do artigo 35, I, “a” e “b” da Lei nº 4.502/64.⁸⁷²

Essa a razão pela qual entendemos desnecessária a distinção que realizam RENATA SUCUPIRA DUARTE e LUIZ PAULO RIBEIRO DA SILVA.⁸⁷³

Vencido o exame dos contribuintes, nas reimportações, passamos à sua análise no que se refere às arrematações.

5.2.2.1.3 Nas arrematações

Nesses casos, determina o artigo 51, IV, do Código Tributário Nacional, que será contribuinte do IPI “o *arrematante de produtos apreendidos ou abandonados*,

⁸⁷¹ Importações..., op. cit., p. 465-489.

⁸⁷² No sentido de que houve a criação da figura de um novo contribuinte, vide CRISTIANO FREDERICO RUSCHMANN, Importações..., op. cit., p. 470-472.

⁸⁷³ “Todavia, ao analisar a interposição de comerciais importadoras na cadeia produtiva, necessário se faz saber se o interessado da mercadoria importada por intermédio de comercial importadora é industrial, equiparado a industrial, ou se apenas importa mercadorias para revenda” – O IPI..., op. cit., p. 359.

levados a leilão”. Na mesma esteira, caminha a prescrição do artigo 35, I, “b”, da Lei nº 4.502/64.

Assim, será contribuinte do IPI, nas arrematações, o arrematante.

5.2.2.2 Casos de responsabilidade

Lembremo-nos que, por ocasião da análise das determinações subjetivas da regra-matriz de incidência tributária, discorreremos sobre a **responsabilidade tributária** e sobre a **responsabilidade administrativa de cunho sancionador**. Esta última, nos casos em que o responsável eleito não guarda qualquer vinculação com o fato jurídico tributário; e aquela, nos casos em que o responsável mantém vinculação indireta com o fato jurídico tributário.

O artigo 35, II, da Lei 4.502/64, utilizando nomenclatura equivocada – **contribuintes substitutos** – estabeleceu os responsáveis tributários pelo IPI. São eles, de acordo com as alíneas do inciso II do artigo 35: a) o transportador com relação aos produtos tributados que transportar desacompanhados da documentação comprobatória de sua procedência; b) qualquer possuidor – com relação aos produtos tributados cuja posse mantiver para fins de venda ou industrialização, nas mesmas condições da alínea anterior;

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, inseriu a alínea “c” no inciso II, do artigo 35, da Lei nº 4.502/64, considerando também responsável “*o industrial ou equiparado, mediante requerimento, nas operações anteriores, concomitantes ou posteriores às saídas que promover, nas hipóteses e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal*”.

Analisaremos os casos um a um:

5.2.2.2.1 Transportador do produto industrializado

Com relação ao **transportador**, lembremo-nos que somente será considerado responsável tributário se mantiver vinculação com o fato jurídico tributário, ou seja, se for um dos sujeitos do negócio jurídico realizado com o produto industrializado. Eis a razão pela qual JOSÉ ROBERTO VIEIRA entende que só tem

cabimento essa responsabilidade, nos casos em que o transportador for o próprio industrial ou o adquirente do produto industrializado. Caso contrário, não terá vinculação alguma com o fato jurídico tributário.⁸⁷⁴

E, em não tendo vinculação com o fato, a responsabilidade não será tributária, e sim da espécie **administrativa de cunho sancionador**. De fato, o transportador que descuidar da análise da retidão da documentação comprobatória da procedência do produto industrializado que transporta, sofrerá sanção administrativa, cujo montante coincidirá com o montante do crédito tributário.

5.2.2.2.2 Possuidor do produto industrializado

No que se refere a **qualquer possuidor**, assim como no caso do transportador, é preciso distinguir entre duas espécies de possuidor, o que os enquadra como responsáveis tributários ou como responsáveis administrativos. São eles, como bem alerta JOSÉ ROBERTO VIEIRA, o primeiro adquirente e os demais.⁸⁷⁵

O primeiro adquirente, inegavelmente, estará diretamente ligado ao fato jurídico tributário, pois terá participado da operação jurídica, do negócio jurídico. Nesses casos, a responsabilidade será tributária.

Caso não seja o primeiro adquirente, faltar-lhe-á a necessária vinculação, ainda que indireta, à realização do fato jurídico tributário, o que nos desautoriza impingir-lhe a adjetivação de responsável tributário. A responsabilidade, nesses casos, será aquela administrativa de cunho sancionador, em razão da inobservância de um dever de cuidado.

⁸⁷⁴ **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 113.

⁸⁷⁵ *Ibidem*, p. 112.

5.2.2.2.3 Responsável por meio de requerimento (Regime Especial)

Mas a legislação estabeleceu outros “responsáveis”.

Prescreve o artigo 35, II, c, com a redação que lhe conferiu o art. 31 da Lei nº 9.430/96, que será responsável “o *industrial ou equiparado, mediante requerimento, nas operações anteriores, concomitantes ou posteriores às saídas que promover, nas hipóteses e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal*” E o § 2º do mencionado artigo 35 dispõe que, para implementar a substituição tributária, “...a *Secretaria da Receita Federal poderá instituir regime especial de suspensão do imposto*”.

Identificamos, da leitura dos mencionados dispositivos, que eles ensejam tanto a substituição tributária **para trás** ou **regressiva**, como e também a odiosa substituição tributária **para frente** ou **progressiva**.⁸⁷⁶

Ao fazer menção a “...*mediante requerimento*...”, estabelece a legislação que a implementação da substituição tributária será veiculada por meio de **regime especial**.⁸⁷⁷

A única espécie de regime especial cabível, nesses casos, é o **consensual material**, que é de iniciativa do sujeito passivo, o que leva EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO a falar em “*substituição tributária contratual*”.⁸⁷⁸

Diz-se regime especial consensual material por alterar a configuração da regra-matriz de incidência tributária do IPI, alterando o sujeito passivo. Caso o regime especial se limitasse a tratar dos deveres instrumentais, denominar-se-ia de **regime especial consensual formal**.⁸⁷⁹

Os dispositivos legais que conferem validade à alteração do sujeito passivo por meio de regimes especiais são o artigo 123, do Código Tributário Nacional, e o artigo 31, da Lei nº 9.430/96, que alterou o artigo 35, II, da lei nº 4.502/64.

⁸⁷⁶ No mesmo sentido, vide EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, *IPI...*, *op. cit.*, p. 190.

⁸⁷⁷ No mesmo sentido, vide PATRÍCIA GIACOMIN PÁDUA, A substituição tributária e sua aplicação no Imposto sobre Produtos Industrializados, *in* MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO e FÁBIO SOARES DE MELO (Coord.). **IPI: questões fundamentais**, p. 275.

⁸⁷⁸ Entendendo que a substituição tributária, no IPI, decorre de regime especial pleiteado pelo contribuinte – *IPI...*, *op. cit.*, p. 191.

⁸⁷⁹ Para a distinção entre os **regimes especiais de ofício** e os **regimes especiais consensuais formais e materiais**, vide RICARDO FERREIRA BOLAN, **Regimes...**, *op. cit.*, p. 78-111.

Observemos que o artigo 123 prescreve que “*Salvo disposição de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributo, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes*”.

Apoiando-se na cláusula de reserva, presente no enunciado do mencionado artigo 123, o legislador permitiu, ao incluir uma alínea “c” no inciso II, do artigo 35, da Lei nº 4.502/64, por meio do artigo 31 da Lei nº 9.430/96, que o sujeito passivo fosse alterado por meio de regimes especiais.

Cabe questionarmos se essa sistemática é constitucional. É possível admitir que a conformação da regra-matriz de incidência do tributo seja alterada por meio de regime especial?

Pensamos que não.

Iniciemos pelos argumentos aplicáveis a ambos os regimes de substituição tributária, tanto a regressiva quanto a progressiva.

Nos casos da substituição tributária **para trás** ou **regressiva**, ainda que se pudesse argumentar que a sua instituição, por meio de regime especial, não gera problemas, na medida em que haveria interesse do contribuinte na implementação desse sistema, para, após ocorrido o fato jurídico tributário, recolher o tributo apenas no final da cadeia produtiva, não cremos ser essa a melhor solução.

Como visto, por ocasião do exame do Princípio da Legalidade, a Constituição Federal de 1988 prescreve que todo e qualquer dever somente poderá ser criado por meio de lei. É isso o que reza o seu artigo 5º, II, ao estabelecer que “*ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*”. E a sua aplicação, no campo tributário, é imprescindível, a ponto de o legislador constitucional reafirmá-lo, no artigo 150, I, que veda a qualquer das esferas de governo “*exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*”

Esse **exigir**, que menciona a Constituição, refere-se à instituição do tributo e, conseqüentemente, ao estabelecimento de seus contornos. Dessa forma, somente a lei poderá estabelecer, respeitando as diretrizes constitucionais, os critérios, aspectos ou determinações, integrantes da regra-matriz de incidência dos numerosos tributos previstos na Constituição. Assim, a sujeição passiva deverá ser estabelecida por meio de lei. Essa a dicção constitucional. Os sujeitos passivos das relações jurídicas tributárias somente poderão ser estabelecidos pelo Poder Legislativo por meio de lei.

Concluímos, portanto, que, regime especial, enquanto ato do Poder Executivo, não pode alterar o sujeito passivo da relação jurídica tributária, previamente estabelecido por lei, sob pena de inconstitucionalidade, por ferir o Princípio da Legalidade.⁸⁸⁰

É de ressaltarmos, ainda, que o estabelecimento de regime especial realizado apenas por requerimento do substituto é problemático, na medida em que os efeitos desse regime especial atingirão também o substituído.⁸⁸¹

Nos casos da criação da substituição tributária **para frente** ou **progressiva**, por meio de regime especial, além das objeções acima apontadas, há outras que conduzem à conclusão da impossibilidade de seu manejo. Por mais que JOSÉ EDUARDO TELLINI TOLEDO se manifeste no sentido de que essa sistemática é “*discutível*”, entendemo-na por absolutamente inaceitável, na medida em que encerra flagrante inconstitucionalidade.⁸⁸²

Ainda que, na visão de EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, a substituição tributária para frente ou progressiva fique restrita aos casos de acondicionamento ou recondicionamento, nos quais “... *seja possível manter o requisito da vinculação previsto no § 7º do art. 150 da CF/88*”, a sua implementação, por meio de regime especial, é absolutamente inconstitucional.⁸⁸³

Lembremos o que prescreve o artigo 150, § 7º, da Constituição Federal de 1988:

A lei poderá atribuir a sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Não retomaremos, aqui, toda a argumentação desenvolvida no sentido de que essa previsão, incluída no sistema de direito positivo brasileiro pelo legislador constitucional no exercício da competência reformadora, padece de inconstitucionalidade material por ter afrontado cláusulas pétreas. Nesse particular,

⁸⁸⁰ No mesmo sentido: RICARDO FERREIRA BOLAN, **Regimes...**, *op. cit.*, p. 115-121 e 129-133.

⁸⁸¹ PATRÍCIA GIACOMIN PÁDUA, *A substituição...*, *op.cit.*, p. 276.

⁸⁸² **O Imposto...**, *op. cit.*, p. 114.

⁸⁸³ **IPI...**, *op. cit.*, p. 191.

não é permitido ao cientista deixar de ressaltar a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 3/1993. De qualquer forma, esse dispositivo foi integrado ao sistema e, como visto, lamentavelmente é considerado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Limitar-nos-emos a apontar o descompasso entre a prescrição constitucional que exige **lei** para a instituição da substituição tributária para frente ou progressiva, e o texto legal, que remete a sua instituição à celebração de regimes especiais. O descompasso é manifesto. O ato administrativo de concessão ou o termo de acordo do Regime especial não são, nunca foram e jamais serão lei.

Mesmo entendendo-se que a alteração do sujeito passivo da relação jurídica tributária, ou seja, o estabelecimento de substituição tributária por meio de regime especial, é inconstitucional, tal inconstitucionalidade ainda não foi declarada pela Corte Suprema. Além disso, a Secretaria da Receita Federal editou a Instrução Normativa nº 260, de 18 de dezembro de 2002, que visa regular a substituição tributária para trás ou regressiva, prevista pelo artigo 35, II, c, e § 2º, da Lei nº 4.502/64.⁸⁸⁴

Ressaltamos, de saída, que, segundo expressa disposição do artigo 23 da IN SRF nº 260/2002, “*O regime especial de substituição tributária do IPI não se aplica ao imposto devido quando do desembaraço aduaneiro de produtos de procedência estrangeira*”.

Estabelece esse ato administrativo normativo, em seu artigo 2º, que a concessão, a autorização, o cancelamento e a cassação dos regimes especiais de substituição tributária são de competência dos Superintendentes da Receita Federal.

Esses regimes especiais deverão ter, necessariamente, por escopo “...a *racionalização e simplificação das operações realizadas...*” por aquele que o requerer, desde que não macule os interesses fazendários – artigo 3º.

O substituto deverá formular um **requerimento**, nos moldes prescritos pelo artigo 4º da IN SRF nº 260/2002.⁸⁸⁵

⁸⁸⁴ No mesmo sentido: PATRÍCIA GIACOMIN PÁDUA, A substituição..., *op. cit.*, p. 277-278.

⁸⁸⁵ EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO defende que o Fisco poderá estabelecer a base de cálculo da operação. Em suas palavras: “Embora seja também nosso entendimento de que deverá o substituto tributário indicar o preço a ser praticado nessas operações, parece-nos, não obstante, que o Fisco está, sim, habilitado a interferir nesta determinação. A tanto não lhe faltará base legal, uma vez que o Código Tributário Nacional é expresso a respeito: nos casos de saídas de produtos industrializados do estabelecimento produtor, a base de cálculo do IPI será ou o valor da operação de que decorrer tal saída (art. 47, II, a), ou, na falta deste, o preço corrente da

O ato administrativo que conceder o regime especial deverá necessariamente conter a “...*identificação completa dos estabelecimentos que estejam abrangidos pelo regime especial*” – artigo 6º, I; as “...*condições gerais e especiais de observância obrigatória pelos contribuintes substituto e substituído*” – artigo 6º, II; as “...*operações em relação às quais haverá substituição tributária*” (artigo 6º, III); e o “...*documentário fiscal a ser utilizado nas operações, se diferente do previsto na legislação*” – artigo 6º, IV. A concessão do regime especial condiciona-se à comprovação, por parte do substituto e do substituído, de que não há pendências de tributos e contribuições federais. Necessária a comprovação de regularidade fiscal – artigo 11. Após isso, será celebrado o Termo de Acordo entre a autoridade concedente e o substituto, cujo modelo se encontra no Anexo I da IN SRF nº 260/2002. Posteriormente, o seu extrato, na forma prevista no Anexo II da IN SRF nº 260/2002, será publicado na seção 3 do Diário Oficial da União, no qual estarão identificados os estabelecimentos tanto dos substituídos quanto dos substitutos alcançados pelo regime especial – artigo 6º, parágrafo único.

A cassação do regime especial terá lugar quando for descumprido compromisso constante do Termo de Acordo firmado – artigo 15. Tanto servidores da Secretaria da Receita Federal quanto da Secretaria da Fazenda do Estado no qual se encontrem os estabelecimentos do substituto e do substituído, ao tomar ciência de que qualquer dos compromissos assumidos no Termo de Acordo, relativos ao regime especial, foi descumprido, deverão informar o fato à Secretaria da Receita Federal do local do estabelecimento do substituto ou do substituído artigo 15, § 1º. Recebido o comunicado, a Secretaria da Receita Federal informará à Superintendência Regional da Receita Federal, a qual intimará o substituto e o substituído para que se pronunciem a respeito dos fatos ocorridos, objeto da comunicação – artigo 15, § 2º. Caso não seja o prazo fixado atendido ou, ainda, caso as razões apresentadas pelo substituto e pelo substituído sejam consideradas insubsistentes, o regime especial será cassado – artigo 15, § 3º.

Não mais nos demoraremos na análise da IN SRF nº 260/2002, por não ser este o objetivo central do presente trabalho.

mercadoria, ou sua similar no mercado atacadista da praça do remetente (Art. 47, II, b)” – IPI..., *op. cit.*, p. 193-194.

5.3 Determinação objetiva

5.3.1 Base de Cálculo

Realizamos detido estudo sobre a **base de cálculo** e as funções por ela desempenhadas. Lembremo-nos que a base de cálculo é a grandeza abstratamente considerada sobre a qual, quando recheada de significação no caso concreto, será aplicada a alíquota, operação da qual resultará o “*quantum*” devido a título de tributo.

Rememoremos que lhe incumbe o desempenho da **função mensuradora**, que consiste em **medir as reais proporções do fato**; o desempenho da **função objetiva** que se refere à **composição específica da determinação da dívida**, além da **função comparativa** que se traduz na **confirmação, infirmação ou afirmação do verdadeiro critério material da hipótese de incidência tributária**; e ainda, a função de possibilitar a identificação da capacidade contributiva.

5.3.1.1 Na realização de operações com produtos industrializados

Lembremo-nos que a hipótese de incidência do IPI é realizar operações – negócios jurídicos – com produtos industrializados; e, em razão disso, a base de cálculo constitucionalmente possível somente poderá ser o valor dessas operações.⁸⁸⁶

A base de cálculo do IPI é fixada pelo artigo 47 do Código Tributário Nacional e pelo artigo 14 da Lei nº 4.502/64. Lembremo-nos que, em caso de incompatibilidade entre a disciplina estabelecida pelo artigo 47 do Código Tributário Nacional e aquela da Lei nº 4.502/64, é a primeira que deverá prevalecer, pois, mesmo estando em idêntico patamar hierárquico, a disciplina do código é posterior e trata de forma detalhada do tema da base de cálculo, no que se refere ao IPI.

Prescreve o artigo 47, II, do Código Tributário Nacional, que a base de cálculo do IPI será, nos casos da realização de operações com produtos

⁸⁸⁶ PAULO ROSENBLATT e WALTER GIUSEPPE A. MANZI, A exclusão do frete da base de cálculo do IPI, In: MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO e FÁBIO SOARES DE MELO (Coord.). **IPI: questões fundamentais**, 242.

industrializados, o **valor das operações de que decorrer a saída da mercadoria** – alínea “a”. Na falta desse valor, a base de cálculo será o **preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente** – alínea “b”.

Em sua redação original, o artigo 14 da Lei nº 4.502/64 estabelecia que o valor tributável, quanto aos produtos industrializados, era “*o preço da operação de que decorrer a saída do estabelecimento produtor, incluídas tôdas as despesas acessórias debitadas ao destinatário ou comprador, salvo, quando, escrituradas em separado, as de transporte e seguro nas condições e limites estabelecidos em Regulamento*” (sic).

Na atual redação, o artigo 14, II, da Lei nº 4.502/64, por sua vez, estabelece como sendo a base de cálculo, que denomina de valor tributável, **o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado à industrial**.

Até este momento não nos deparamos com problema algum, a não ser com a alínea “b”, do inciso II, do artigo 47, do Código Tributário Nacional, que, como bem concluiu EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, trata-se de “...*hipótese subsidiária e excepcional somente possível de ser invocada ‘na falta do valor’ da operação com produto industrializado*”, com o que concordamos integralmente.⁸⁸⁷

Entretanto, ao depararmos com os parágrafos do inciso II do artigo 14, com a redação que lhes concedeu o artigo 15, da Lei nº 7.798/89, percebemos que a sorte começa a mudar.

O § 1º prescreve que “*O valor da operação compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário*”.

Além disso, o § 3º dispõe que também será considerado “...*como cobrado ou debitado pelo contribuinte, ao comprador ou destinatário, para efeitos do disposto no §1º, o valor do frete quando o transporte for realizado ou cobrado por firma coligada, controlada ou controladora (Lei nº 6.404) ou interligada (Decreto-Lei nº 1.950) do estabelecimento contribuinte ou por firma com a qual o frete seja subcontratado*”.

Na sua redação original, dispunha o § 1º que “*Para efeito de cálculo do imposto será acrescido ao preço da operação o valor das matérias-primas, produtos*

⁸⁸⁷ IPI..., op. cit., p. 183.

intermediários e material de embalagem, nos casos de remessa de produtos industrializados por encomenda, e desde que não se destinem a comércio, e emprego na industrialização ou no acondicionamento de produtos tributados, quando esses insumos tenham sido fornecidos pelo próprio encomendante”.

O § 2º, por sua vez, determina que *“Não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente”.*

O primeiro vício com o qual nos deparamos é o de inconstitucionalidade formal. Lembremos que a Lei nº 7.798/89 é fruto da conversão da Medida Provisória nº 69, de 19 de junho de 1989, que majorou o IPI, ampliando sua base de cálculo, como bem denunciam JOSÉ ROBERTO VIEIRA e RUY BARBOSA NOGUEIRA.⁸⁸⁸

Além disso, houve um flagrante e inconstitucional alargamento inconstitucional da base de cálculo do imposto, cabendo, aqui, a crítica bem formulada de EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO: *“...mostra-se inconstitucional incluir, por meio de ficções, presunções ou pautas, na base de cálculo possível do tributo, valores que extrapolem sua materialidade, descaracterizando-o”.*⁸⁸⁹

Nesse caso, haveria o que JÚLIO M. DE OLIVEIRA chama de criação *“...de tributo novo sem amparo na competência constitucional”*; ou o que PAULO ROSENBLATT e WALTER GIUSEPPE MANZI denominam de *“...ampliação de competência tributária...”*.⁸⁹⁰

5.3.1.1.1 A impossibilidade da inclusão do frete na base de cálculo do IPI

Com a alteração promovida, pela inconstitucional Lei nº 7.798/89, no artigo 14 da Lei nº 4.502/64, o Fisco passou a incluir, na base de cálculo do IPI, o valor cobrado a título de frete.

⁸⁸⁸ J. R. VIEIRA, **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 117; e R. B. NOGUEIRA, Imposto sobre Produtos Industrializados. Por que os descontos, diferenças e abatimentos incondicionais ou definitivos não podem ser incluídos na base de cálculo do IPI, In **Direito tributário atual**, v. 10, p. 2781-2796.

⁸⁸⁹ **IPI...**, *op. cit.*, p. 181.

⁸⁹⁰ J. M. DE OLIVEIRA, **O princípio...**, *op. cit.*, p. 246; e P. ROSENBLATT e W. G. MANZI, A exclusão..., *op. cit.*, 243.

Lembre-mos que a hipótese de incidência principal do IPI é **realizar operações com produtos industrializados**, sendo esse **operações** sinônimo de **negócios jurídicos**. Vimos, ainda, que a base de cálculo deve guardar relação com o critério material da hipótese de incidência. Diante disso, a base de cálculo somente poderá ser o valor da operação que tenha por objeto o produto industrializado, ou seja, o preço real deste último no qual, frisamos, não se inclui o valor do frete que se constitui negócio jurídico autônomo, pouco importando que tenha sido estipulada a cláusula *FOB*, *CFR* ou *CIF*.⁸⁹¹

Ao examinar controvérsia relativa ao tema, o Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que o frete não integra a base de cálculo do IPI, por haver contrariedade entre a redação do artigo 14 da Lei nº 4.502/64, conferida pelo artigo 15 da Lei nº 7.798/89, e o artigo 47 do Código Tributário Nacional. Eis a ementa do julgamento do Recurso Especial nº 383.208-PR:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. INCLUSÃO DO VALOR DO FRETE REALIZADO POR EMPRESA COLIGADA NA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE. CONTRARIEDADE AO DISPOSTO NO ARTIGO 47, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO. 1.A alteração do artigo 14, da Lei 4502/64, pelo artigo 15. da Lei 7798/89 para fazer incluir, na base de cálculo do IPI, o valor do frete realizado por empresa coligada, não pode subsistir tendo em vista os ditames do artigo 47, do Código Tributário Nacional, que define como base de cálculo o valor da operação de que decorre a saída da mercadoria, devendo-se entender como "valor da operação" o contrato de compra e venda, no qual se estabelece o preço fixado pelas partes. 2. Recurso Especial desprovido.⁸⁹²

⁸⁹¹ Sobre tais cláusulas, excelentes são os ensinamentos de ROOSEVELT BALDOMIR SOSA. Apesar de serem cláusulas, por excelência, do transporte internacional, são utilizadas também nos transportes internos. Diz ROOSEVELT BALDOMIR SOSA, sobre a cláusula *FOB*: "...uma operação cursada na modalidade *FOB* (*free on board*), vem a significar que o vendedor cumpre a obrigação de entrega da mercadoria ao comprador, quando esta mercadoria cruze a amurada do navio, isto é, com o embarque a bordo. A utilização dessa cláusula negocial indica, outrossim, que as formalidades de exportação estão a cargo do vendedor. Em contrapartida, o comprador assume, a partir do efetivo embarque, todos os riscos de avaria, perda ou dano, porventura ocorridos a partir daquele momento". Sobre as cláusulas *CFR* e *CIF*, ensina ROOSEVELT BALDOMIR SOSA: "Já no caso de emprego da cláusula *CFR* (*Costa and Freight*) deverá o vendedor arcar com os custos e frete necessários para levar a carga até o porto de destino, porém não assume riscos de avaria ou dano porventura ocorridos após o efetivo embarque, que correrão à conta do comprador. Contudo, se a cláusula for *CIF* (*Cost, Insurance and Freight*), deverá o vendedor providenciar seguro marítimo para efeitos de cobertura mínima de avarias, perdas ou dano às mercadorias, e assim por diante" - **A aduana e o comércio exterior**, p. 86-87.

⁸⁹² Superior Tribunal de Justiça, REsp nº 383.208-PR, rel. Min. JOSÉ DELGADO, disponível em: <http://www.stj.jus.br>, acesso em: 11.dez.2009.

Nesse julgamento, o relator, ministro JOSÉ DELGADO, apesar de ter alcançado solução que parece ser a cientificamente mais correta, sendo aplaudida por doutrinadores de tomo como EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, elegeu caminho que não merece a mesma sorte.⁸⁹³

Em que pese a excelente argumentação desenvolvida pela Procuradoria da República, esclarecendo a real hipótese de incidência do IPI, e que, diante dela, o valor da base de cálculo somente poderá ser o valor do produto industrializado, o ministro JOSÉ DELGADO fundamenta sua decisão argumentando também que “...o frete não integra o ciclo de produção e não compõe a base de cálculo...” do IPI.⁸⁹⁴

Ocorre que os valores gastos no ciclo de produção do produto industrializado em nada interessam para a formação da base de cálculo do IPI, na medida em que ela deve guardar relação com a hipótese de incidência que, como visto, não é o **industrializar** ou **produzir**, mas sim o **realizar negócios jurídicos com produtos industrializados**.

⁸⁹³ IPI..., op. cit., p. 184.

⁸⁹⁴ "A saída dos produtos industrializados do estabelecimento produtor é mero aspecto temporal da hipótese de incidência e não seu aspecto material. O deslocamento físico de um produto industrializado de dentro para fora do estabelecimento produtor, não é signo presuntivo de riqueza, apto a figurar no núcleo do antecedente da regra-matriz de incidência. Para caracterizar-se o fato jurígeno, é necessário que esta saída seja decorrente da realização de um negócio jurídico (venda, doação, locação, etc); que ostente um título jurídico, a lhe dar relevância como fato tributável. Portanto, estamos diante de um imposto sobre o produto industrializado objeto da operação jurídica que determina a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do art. 51 do CTN. Assim, o aspecto material da hipótese de incidência é a realização de um negócio jurídico (operação) cujo objeto seja um produto industrializado. O aspecto temporal é a saída, efetiva ou ficta, do referido produto do estabelecimento dos contribuintes elencados no artigo 51, parágrafo único do CTN, justamente o definidor do aspecto pessoal da hipótese normativa. A base de cálculo do imposto está definida no artigo 47, II, do CTN: [...] Portanto, a medida estipulada como base de cálculo do IPI, qual seja, o valor da operação (negócio jurídico), confirma o critério material da hipótese normativa, sendo apta a dimensioná-la. Na verdade o valor da operação só será apta a servir de base impositiva quando o mesmo representar o valor do produto industrializado, que é, em última análise, o valor a ser tributado, conforme se pode depreender do estudo dos dispositivos legais relativos ao tributo em questão. O próprio artigo em apreço, na alínea b, estipula que o valor tributável será o preço do produto, no mercado atacadista da praça do remetente, na ausência do valor da operação (a título gratuito; locação ou arrendamento; hipóteses em que o legislador desconsidera o valor atribuído à operação; etc). A Lei 7798/89, ao determinar a inclusão no preço do frete no valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria, imbutiu na base de cálculo do IPI uma grandeza que não tem a necessária correspondência com o aspecto material da hipótese normativa do tributo. O valor do frete é objeto da prestação relativa a um contrato de transporte, que é um negócio jurídico diverso e independentemente do negócio jurídico (operação) que determinou a saída do produto industrializado do estabelecimento produtor. Assim, não há relação entre esta grandeza (valor do frete) e o fato escolhido pelo legislador para originar a obrigação tributária (negócio jurídico que origina a saída do produto industrializado do estabelecimento produtor).

Esses argumentos foram utilizados em outros julgamentos realizados no Superior Tribunal de Justiça.⁸⁹⁵

Entretanto, em 28 de julho de 2005, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 209.320-DF, o Superior Tribunal de Justiça entendeu ser a questão de índole constitucional.⁸⁹⁶

Eis sua ementa:

TRIBUTÁRIO. IPI. BASE DE CÁLCULO. ART. 15 DA LEI Nº 7.798/89. ALTERAÇÃO DO ART. 47/CTN. IMPOSSIBILIDADE. OBEDIÊNCIA AO PRINCÍPIO DA HIERARQUIA DAS LEIS. MATÉRIA DE CARÁTER CONSTITUCIONAL. INCOMPETÊNCIA "RATIONE MATERIAE" DA TURMA PARA JULGÁ-LA. RECURSO DO QUAL NÃO SE CONHECE.

Argumentou, o ministro CASTRO MEIRA, que a Lei ordinária nº 7.798/89 alterou a base de cálculo do IPI, “...*alargando o conceito de ‘valor da operação’...*” que, em seu entender, foi disciplinado pelo artigo 47 do Código Tributário Nacional, Lei Complementar e, em razão disso, fere o Princípio da Hierarquia das Leis.⁸⁹⁷

Em seu voto-vista, o ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS levantou a questão sobre a competência do Superior Tribunal de Justiça para apreciar a questão relativa a um conflito de leis de hierarquias diversas. O voto-desempate ficou a cargo da ministra DENISE ARRUDA, que acompanhou o entendimento do ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, mas foi além, ao sustentar que haveria de ser analisada uma possível **invasão de competência**.

O grande mérito da ministra DENISE ARRUDA foi identificar que não há hierarquia entre Leis Ordinárias e Leis Complementares, sendo o problema resolvido no âmbito da distribuição de competências em razão da matéria.⁸⁹⁸

⁸⁹⁵ Superior Tribunal de Justiça, REsp nº 654.127-SC, rel. Min. JOSÉ DELGADO, disponível em: <http://www.stj.jus.br>, acesso em 11.dez.2009. Superior Tribunal de Justiça, REsp nº 667.950-RN, rel. Min. JOSÉ DELGADO, disponível em: <http://www.stj.jus.br>, acesso em: 11.dez.2009.

⁸⁹⁶ Superior Tribunal de Justiça, REsp nº 209.320-DF, rel. Min. CASTRO MEIRA, disponível em: <http://www.stj.jus.br>, acesso em: 11.dez.2009. No mesmo sentido: Superior Tribunal de Justiça, REsp nº 650.949-PR, rel. Min. HUMBERTO MARTINS, disponível em: <http://www.stj.jus.br>, acesso em: 11.dez.2009.

⁸⁹⁷ Sabemos que o Código Tributário Nacional tem natureza de Lei Ordinária, pois assim nasceu, mas que foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, no concernente aos dispositivos materialmente reservados à lei complementar, com eficácia de Lei Complementar.

⁸⁹⁸ Não se sustenta a interpretação que parte da doutrina faz, das prescrições do artigo 59, e seus incisos, da Constituição Federal considerando a ordem em que os veículos introdutórios de normas jurídicas são dispostos. Observe-se, por exemplo, o que diz ALESSANDRA LIMA COSTA BEBER CORRÊA: “Dispondo o art. 59, da Carta Magna sobre o processo legislativo, houve uma classificação ali estabelecida aos atos do Poder Legislativo. Verifica-se que a lei

Em suas próprias palavras:

Embora haja significativa discussão doutrinária sobre a existência ou não de hierarquia entre leis, especialmente entre lei complementar e lei ordinária, porque cada uma delas tem seu campo específico de atuação, a corrente majoritária entende que não há hierarquia entre as diferentes espécies normativas, mas o eventual conflito entre uma e outra resolve-se de acordo com o estabelecido na Constituição, ou seja, verificar-se-á se houve, ou não, eventual violação da norma constitucional. O possível conflito entre ambas as hipóteses normativas, como no caso, será resolvido, sempre, com base no que dispõe a Constituição, porquanto esta é que distribui a respectiva competência normativa, havendo, em caso de invasão de competência, que se invocar o denominado princípio de hierarquia das leis. Quando a lei ordinária dispõe sobre matéria constitucionalmente reservada à lei complementar há manifesta invasão de competência, porque a lei ordinária estaria em desconformidade com o que estabelece a Constituição. De outro ângulo, é de se considerar que o Supremo Tribunal Federal já se manifestou no sentido de que o importante é verificar a **matéria**, e não a **forma**. Assim sendo, preceito legal que integre lei complementar (quanto à matéria) só poderá ser revogado por outra lei complementar. Em sentido contrário, se o preceito legal complementar assim o é apenas no tocante à sua forma, por lei ordinária poderá ser revogado.

Realmente, assiste razão aos ministros, ao se posicionarem no sentido de ser a questão constitucional. Entretanto, parece-nos que o argumento não é o de que há invasão do campo de competência da lei complementar por lei ordinária, posição essa acompanhada até mesmo por parte da doutrina.⁸⁹⁹

Lembremo-nos que o Superior Tribunal de Justiça, assim como o Supremo Tribunal Federal, filia-se à corrente tricotômica, no que se refere à interpretação do artigo 146 da Constituição Federal de 1988 e às funções da lei complementar. Premissa diversa, portanto, da por nós eleita, como demonstrado no Capítulo I.

A inconstitucionalidade reside no fato de que a Constituição Federal, ao criar os diversos tributos, estabeleceu, ainda que de forma implícita, as suas **bases de cálculo possíveis**. Não foi diferente com o IPI. Ao prescrever, a Constituição

complementar está situada logo abaixo da emenda constitucional, donde se pode concluir pela sua superioridade que, no confronto com a lei ordinária, está em posição superior a esta” – Da não inclusão..., *op. cit.*, p. 107. A lei complementar somente poderá ser considerada num nível hierarquicamente superior à lei ordinária se aquela servir de fundamento de validade desta. Caso contrário, ambas estarão no mesmo nível hierárquico.

⁸⁹⁹ PAULO ROSENBLATT e WALTER GIUSEPPE A. MANZI, A exclusão..., *op. cit.*, 252. ALESSANDRA LIMA COSTA BEBER CORRÊA, Da não inclusão..., *op. cit.*, p. 87.

Federal, que compete à União institui imposto sobre a realização de operações com produtos industrializados – hipótese de incidência revelada no Capítulo IV desta dissertação – estabeleceu que a base de cálculo do IPI somente poderia ser o valor do produto industrializado. E frete nunca foi, não é e jamais será um negócio jurídico cujo objeto seja a transferência da posse ou da propriedade de produto industrializado. O objeto do negócio jurídico frete é o transporte de algo, passível da incidência do ISS ou do ICMS, em caso de transporte intramunicipal ou intermunicipal, respectivamente.

5.3.1.1.2 A impossibilidade da inclusão dos juros das vendas financiadas na base de cálculo do IPI

A União também pretendeu fazer incidir o IPI sobre os juros decorrentes das vendas financiadas ou a prazo de produtos industrializados. Estaríamos diante de mais uma inconstitucionalidade, na medida em que os juros não guardam qualquer relação com o valor da operação realizada com os produtos industrializados. Os juros remuneram o capital. Sobre eles incidiria, eventualmente, o IOF, mas não IPI.

Ao analisar controvérsia sobre essa questão, o Superior Tribunal de Justiça afastou a incidência do IPI sobre os juros de financiamento ou de vendas a prazo. Trata-se do Recurso Especial nº 205.721-RJ, de relatoria do ministro JOSÉ AUGUSTO DELGADO, assim ementado:

TRIBUTÁRIO. JUROS DECORRENTES DO CONTRATO DE FINANCIAMENTO NÃO INCIDEM NA BASE DE CÁLCULO DO IPI. 1 – Os juros decorrentes do contrato de financiamento não incidem sobre a base de cálculo do IPI, uma vez que, não integram o ciclo de produção de mercadorias. 2 – Recurso especial improvido.⁹⁰⁰

O raciocínio desenvolvido pelo ministro relator foi o de que a base de cálculo do IPI é o valor da operação, considerada esta como “...o próprio processo de elaboração do bem (industrialização) na fase de sua produção”, e, pelo fato de os

⁹⁰⁰ Superior Tribunal de Justiça, REsp nº 205.721-RJ, rel. Min. JOSÉ DELGADO, disponível em: <http://www.stj.jus.br>, acesso em: 11.dez.2009.

juros e encargos financeiros não integrarem “..o ciclo de produção de mercadoria...”, não poderão compor a base de cálculo do IPI.

Apesar de o resultado alcançado pelo Superior Tribunal de Justiça ser, ao nosso ver, cientificamente o mais adequado, os argumentos que o justificaram – utilizados como razão de decidir em outras ocasiões – não merecem o mesmo elogio, nos mesmo termos do subitem acima examinado.⁹⁰¹

Lembre-mos que, se a hipótese de incidência do IPI é **realizar operações com produtos industrializados**, equivalendo a realizar negócios jurídicos com produtos industrializados, a base de cálculo somente pode ser o **valor real** da operação realizada com o produto industrializado. Essa a razão pela qual os juros e encargos financeiros não podem integrar a base de cálculo do IPI, e não pelo fato de que supostamente não integram o ciclo de produção do produto.

5.3.1.1.3 A impossibilidade da inclusão dos descontos incondicionais ou dos produtos bonificados na base de cálculo do IPI

O § 2º, do artigo 14, da Lei nº 4.502/64, com a redação que lhe conferiu o artigo 15 da Lei nº 7.798/89, invalidamente impõe limitações que acabam por ampliar, sem fundamento legal, a base de cálculo do imposto, infirmo sua hipótese de incidência. Prescreve, o mencionado § 2º, que “*Não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente*”.

Ao analisar esse dispositivo, JOSÉ EDUARDO TELLINI TOLEDO diz que deve ser ele visto “...com certa reserva”. Deve ser recebido com **toda a reserva** diríamos nós.⁹⁰²

Em sua redação original, o § 2º comandava: “*Incluem-se no preço do produto, para efeito de cálculo do impôsto, os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos sob condição*” (sic).

⁹⁰¹ Superior Tribunal de Justiça, REsp nº 207.814-RS, rel. Min. MILTON LUIZ PEREIRA, disponível em: <http://www.stj.jus.br>, acesso em: 11.dez.2009; Superior Tribunal de Justiça, REsp nº 507.594-RS, rel. Min. ELIANA CALMON, disponível em: <http://www.stj.jus.br>, acesso em: 11.dez.2009; e Superior Tribunal de Justiça, AgRg no AgIn nº 887.406-RS, rel. Min. JOSÉ DELGADO, disponível em: <http://www.stj.jus.br>, acesso em: 11.dez.2009.

⁹⁰² **O Imposto...**, op. cit., p. 127.

Mergulhando nos quadrantes do direito privado, apreende-se que **condição** é “...a cláusula que, derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto” – artigo 121, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil.

Rapidamente, convém lembrarmos que faz sentido não se excluirmos da base de cálculo do IPI os descontos concedidos sob condição. Se a condição é evento futuro e incerto, não há como saber, no momento da realização da operação com produtos industrializados, no qual é emitida a nota fiscal, se a condição realmente ocorrerá, e, em razão disso, se o comprador experimentará o desconto prometido, que reduziria a base de cálculo do IPI.

Passemos a tratar dos descontos incondicionais.

Os descontos incondicionais são aqueles estabelecidos livremente, sem qualquer condição. De acordo com RICARDO MALACHIAS CICONELO, “...tipicamente caracterizada como ‘desconto incondicional’ é a chamada ‘bonificação’ em produtos, usualmente verificada nas ‘dúzias de treze produtos’ ou ‘pague dois e leve três’...”⁹⁰³

Assiste razão a JOSÉ ROBERTO VIEIRA ao concluir que “...**se na operação foi concedido um desconto incondicional, há que considerá-lo, excluindo-o da base tributável, pois a atitude de ignorá-lo, ali o incluindo, implica tomar o valor da operação originariamente ‘imaginada’, nunca o da efetivamente ‘realizada’**”.⁹⁰⁴

Nesse caso, estar-se-ia a tributar “...um valor qualquer desvinculado da operação e, obviamente, superior ao preço”, como diz JÚLIO MARIA DE OLIVEIRA.⁹⁰⁵

FÁBIO ARTIGAS GRILLO estende o mesmo raciocínio desenvolvido em relação aos descontos incondicionais, para os produtos dados em bonificação, ou melhor, para os descontos incondicionais bonificados em produtos.⁹⁰⁶

⁹⁰³ A definição..., *op. cit.*, p. 373.

⁹⁰⁴ Imposto..., *op. cit.*, p. 191. Conclusão semelhante alcançou DANIELA DE ANDRADE BRAGHETTA, IPI – descontos incondicionados, In MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO e FÁBIO SOARES DE MELO (Coord.). **Revista de direito tributário**, n. 83, p. 249-259.

⁹⁰⁵ A Constituição, a lei e o regulamento do IPI – hipóteses de conflito, In MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO; FÁBIO SOARES DE MELO (Coord.). **IPI – aspectos jurídicos relevantes**, p. 237.

⁹⁰⁶ “...a base de cálculo do IPI somente pode ser o efetivo valor da operação de industrialização realizada, ou seja, devem ser excluídos elementos a ele estranhos, tais como os valores intrínsecos dos produtos entregues a título de bonificação. Os descontos incondicionais

Esse entendimento, pelo menos à primeira vista, parece-nos esbarrar na prescrição que, nos casos em que a saída do produto industrializado decorrer de operação a título gratuito, o valor tributável será “...o preço corrente do produto ou seu similar, no mercado atacadista da praça do remetente...”, conforme dispõem o artigo 16, da Lei nº 4.502/64 e o artigo 133 do Regulamento do IPI.

Entretanto, o entendimento de FÁBIO ARTIGAS GRILLO está em consonância com o do Superior Tribunal de Justiça que, sobre o caso, manifestou-se, pela primeira vez, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 477.525-GO, em 05 de junho de 2003, cuja ementa segue transcrita:

IPI - DESCONTOS INCONDICIONAIS - BASE DE CÁLCULO. 1. Consoante explicita o art. 47 do CTN, a base de cálculo do IPI é o valor da operação consubstanciado no preço final da operação de saída da mercadoria do estabelecimento. 2. O Direito Tributário vale-se dos conceitos privatísticos sem contudo afastá-los, por isso que o valor da operação é o preço e, este, é o *quantum* final ajustado consensualmente entre comprador e vendedor, que pode ser o resultado da tabela com seus descontos incondicionais. 3. Revela *contraditio in terminis* ostentar a Lei Complementar que a base de cálculo do imposto é o valor da operação da qual decorre a saída da mercadoria e a um só tempo fazer integrar ao preço os descontos incondicionais. *Ratio essendi* dos precedentes quer quanto ao IPI, quer quanto ao ICMS. 4. Recurso Especial desprovido.⁹⁰⁷

bonificados, ao contrário do equivocado entendimento do Fisco Federal (amparado unicamente na Lei nº 4.502/64 e no RIPI), resultam ser uma forma de promoção de vendas de produtos e serviços. Têm por objetivo estimular a comercialização de produtos e serviços, encontrando-se dirigida a todos os segmentos que direta ou indiretamente participam do processo mercadológico. Os descontos incondicionais bonificados em produtos não alteram o valor da operação, não são pagas pelos adquirentes, não são recebidas ou debitadas pelo vendedor e estão atreladas a um contrato de compra e venda, como condição necessária à sua celebração. Assim, em face da alta competitividade dos setores econômicos em que as empresas se encontram, há casos em que, se não forem ofertados descontos incondicionais bonificados, não se efetiva o negócio jurídico, não se celebra contrato algum, não há compra, não há venda. Os descontos incondicionais bonificados em produtos e serviços configuram, no fundo, uma forma de desconto que significa colocar maior quantidade de produtos no ponto-de-venda e, logicamente, exige maior esforço e condições de venda por parte do fornecedor. O industrial ou comerciante, ao invés de dar um desconto no preço a quem lhe adquire várias unidades de uma mesma mercadoria, entrega-lhe uma quantidade suplementar a título de desconto incondicional bonificado. Importante aclarar que as bonificações em produtos têm a mesma natureza e a mesma consistência estrutural dos descontos incondicionais, pois ambos reduzem o valor do preço base dos produtos e, portanto, não são signos presuntivos de riqueza reveladores de capacidade contributiva. Com essa noção, fica suficientemente claro que nas vendas bonificadas ocorre somente uma única operação mercantil, envolvendo na incidência do IPI somente o valor dessa operação, qual seja, o preço nominal das unidades efetivamente comercializadas” - IPI ..., *op. cit.*, 410-411.

⁹⁰⁷ Superior Tribunal de Justiça, REsp nº 477.525-GO, rel. Min. LUIZ FUX, disponível em: <http://www.stj.jus.br>, acesso em: 11.dez.2009.

Apesar de o relator, ministro LUIZ FUX filiar-se à corrente tricotômica e atribuir ao artigo 47 do Código Tributário Nacional a condição de lei complementar, no que é acompanhado por parte da doutrina – argumento que se distancia da premissa por nós adotada – os outros argumentos por ele manejados, que não aqueles que dizem respeito ao Código Tributário Nacional como lei complementar e a incompatibilidade com a lei ordinária, são perfeitos.⁹⁰⁸

Nas palavras do ministro LUIZ FUX:

Infere-se deste contexto que é vedado ao legislador ordinário eleger, para a formação da base de cálculo do IPI, elemento estranho à operação realizada. A base de cálculo da citada exação é o valor da operação, e esta se define no momento em que a operação se concretiza. Desta sorte revela-se inequívoco que havendo descontos incondicionais, estes não podem integrar o valor da operação para fins de tributação do IPI, porquanto os valores a eles referentes são deduzidos do montante da operação, antes de realizada a saída da mercadoria, fato gerador deste imposto. Estabelecendo a lei complementar os contornos relativos à base de cálculo do tributo, isto em consonância com o que dispõe a Constituição Federal, não pode o legislador ordinário, a pretexto de explicitar o conceito veiculado no diploma complementar, inserir elemento estranho à definição fornecida pela lei maior.

Na hipótese em apreço, tendo o Código Tributário Nacional, por seu art. 47, definido como base de cálculo do IPI o valor da operação, qualquer elemento estranho à mesma efetivamente realizada é afastado para fins de composição do *quantum* sobre o qual vai incidir a alíquota do tributo em questão.⁹⁰⁹

⁹⁰⁸ RICARDO MALACHIAS CICONELO, A definição..., *op. cit.*, p. 365; e JÚLIO MARIA DE OLIVEIRA, A Constituição..., *op. cit.*, p. 237.

⁹⁰⁹ Esta argumentação está presente em outros julgamentos realizados pelo Superior Tribunal de Justiça. Sobre estes, vide Superior Tribunal de Justiça, REsp nº 318.639-RJ, rel. Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, disponível em: <http://www.stj.jus.br>, acesso em: 11.dez.2009; Superior Tribunal de Justiça, REsp nº 776.032-SP, res. Min. JOSÉ DELGADO, disponível em: <http://www.stj.jus.br>, acesso em: 11.dez.2009; Superior Tribunal de Justiça, REsp nº 721.243-PR, rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, disponível em: <http://www.stj.jus.br>, acesso em: 11.dez.2009; Superior Tribunal de Justiça, REsp nº 667.950-RN, rel. Min. JOSÉ DELGADO, disponível em: <http://www.stj.jus.br>, acesso em: 11.dez.2009; Superior Tribunal de Justiça, REsp nº 639.632-PR, rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASKI, disponível em: <http://www.stj.jus.br>, acesso em: 11.dez.2009; Superior Tribunal de Justiça, REsp nº 554.490-SC, rel. Min. HUMBERTO MARTINS, disponível em: <http://www.stj.jus.br>, acesso em: 11.dez.2009; Superior Tribunal de Justiça, AgRg no AgIn nº 703.431-SP, rel. Min. JOSÉ DELGADO, disponível em: <http://www.stj.jus.br>, acesso em: 11.dez.2009; Superior Tribunal de Justiça, AgRg no AgIn nº 696.531-SP, rel. Min. LUIZ FUX, disponível em: <http://www.stj.jus.br>, acesso em: 11.dez.2009; Superior Tribunal de Justiça, REsp nº 510.551-MG, rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, disponível em: <http://www.stj.jus.br>, acesso em: 11.dez.2009; Superior Tribunal de Justiça, REsp nº 971.880-CE, rel. Min. JOSÉ DELGADO, disponível em: <http://www.stj.jus.br>, acesso em: 11.dez.2009; Superior Tribunal de Justiça, REsp nº 908.411-RN, rel. Min. CASTRO MEIRA, disponível em: <http://www.stj.jus.br>, acesso em: 11.dez.2009; Superior Tribunal de Justiça, REsp nº 848.598-RS, rel. Min. LUIZ FUX, disponível em: <http://www.stj.jus.br>, acesso em: 11.dez.2009;

Lembre-mos que se a base de cálculo possível, estabelecida constitucionalmente, é o valor do negócio jurídico, os descontos que são dele (valor) abatidos não poderão sofrer a incidência do IPI, sob pena de se tributar riqueza inexistente, configurando tributação que fere os Princípios da Capacidade Contributiva e da Proibição de Confisco.

Notemos que, apesar do apego da jurisprudência ao texto do Código Tributário Nacional, o argumento que justifica a exclusão dos descontos incondicionados da base de cálculo do IPI reside no Texto Constitucional.

5.3.1.1.4 Tributação fixa e a inexistência de base de cálculo

Por ocasião do tratamento da base de cálculo, no Capítulo II, analisamos todos os vícios de que padece a tributação fixa e concluímos que, no atual sistema constitucional, não há espaço para a instituição de tributos fixos. Entretanto, a legislação do IPI prevê hipótese de tributação fixa, a qual ocorre sobre bebidas, como bem observa JOSÉ ROBERTO VIEIRA.⁹¹⁰

A Lei nº 7.798/89 instituiu duas sistemáticas de determinação da base de cálculo. A primeira delas, privilegiada pelos artigos 2º, “*caput*”, e § 2º, - aplicável aos destilados em geral, os quais prescrevem:

Art. 2º. O enquadramento do produto na classe será feito pelo Ministro da Fazenda, com base no que resultaria da aplicação da alíquota a que o produto estiver sujeito na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, sobre o valor tributável.

[...]

§ 2º. O contribuinte informará ao Ministério da Fazenda as características de fabricação e os preços de venda, por espécie e marca do produto e por capacidade do recipiente.

Nesse primeiro sistema, o contribuinte informa ao Ministério da Fazenda o preço de venda da bebida – esta sim a verdadeira base de cálculo, sobre a qual

e Superior Tribunal de Justiça, AgRg no REsp nº 671.054-PR, rel. Min. HUMBERTO MARTINS, disponível em: <http://www.stj.jus.br>, acesso em: 11.dez.2009.

⁹¹⁰ **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 115; e Imposto..., *op. cit.*, p. 190.

deveria incidir a alíquota, a fim de formar o “*quantum*” devido a título de IPI – e este último fará o enquadramento do produto em uma das classes previstas no anexo II da Lei nº 7.798/89.

Sobre essa sistemática, o RIPI explicita o procedimento de enquadramento pelo Ministro da Fazenda em seu artigo 150.⁹¹¹

⁹¹¹ Art. 150. O enquadramento dos produtos nacionais nas classes de valores de imposto será feito por ato do Ministro da Fazenda, segundo (Lei nº 7.798, de 1989, arts. 2º e 3º, e Nota do seu Anexo I): I - a capacidade do recipiente em que são comercializados, agrupados em quatro categorias: a) até cento e oitenta mililitros; b) de cento e oitenta e um mililitros a trezentos e setenta e cinco mililitros; c) de trezentos e setenta e seis mililitros a seiscentos e setenta mililitros; e d) de seiscentos e setenta e um mililitros a mil mililitros; e II - os preços normais de venda efetuada por estabelecimento industrial ou equiparado a industrial ou os preços de venda do comércio atacadista ou varejista. § 1º O contribuinte informará ao Ministro da Fazenda as características de fabricação e os preços de venda, por espécie e marca do produto e por capacidade do recipiente (Lei nº 7.798, de 1989, art. 2º, § 2º). § 2º Para o enquadramento a que se refere o caput serão observadas as seguintes disposições: I – com base na espécie do produto e na capacidade do recipiente, o produto será classificado na menor classe constante da Tabela do art. 149; II – sobre o preço de venda praticado pelo estabelecimento industrial ou equiparado, será aplicada a alíquota constante da TIPI para o produto; III – com base no valor obtido no inciso II, será identificada a classe em que o produto se classificará entre aquelas constantes da NC (22-3) da TIPI, atendido que: a) a classe em que se enquadrará o produto será aquela cujo valor mais se aproxime do valor encontrado na operação a que se refere o inciso II; e b) se o cálculo de que trata o inciso II resultar em valor intermediário aos valores de duas classes consecutivas será considerada a classe correspondente ao maior valor; IV - com base nas classes identificadas nos incisos I e III deste parágrafo e sem prejuízo do inciso V, o produto será enquadrado na classe de maior valor, entre elas, constante da NC (22-3) da TIPI, adotado, como limite máximo, a maior classe constante da Tabela do art. 149, observada a capacidade do recipiente; V - O enquadramento de vinhos de mesa comum ou de consumo corrente e aguardentes de cana, exceto o rum e outras aguardentes provenientes do melaço da cana, classificados, respectivamente, nos códigos 2204.2 e 2208.40 da TIPI, comercializados em vasilhame retornável, dar-se-á em classe imediatamente inferior à encontrada na forma do inciso IV, observada a classe mínima a que se refere o inciso I. § 3º No caso do inciso II do § 2º, observadas as condições de mercado, a alíquota a ser aplicada poderá ser reduzida em até cinquenta por cento, ou em até sessenta por cento, na hipótese de aguardentes de cana, exceto o rum e outras aguardentes provenientes do melaço da cana, classificadas no código 2208.40 da TIPI. § 4º O contribuinte que não prestar as informações, ou que prestá-las de forma incompleta ou com incorreções, terá o seu produto enquadrado ou reenquadrado de ofício, sendo devida a diferença de imposto, acrescida dos encargos legais (Lei nº 7.798, de 1989, art. 2º, § 3º). § 5º Feito o enquadramento inicial, este poderá ser alterado, de ofício ou a pedido do próprio contribuinte, observados os limites constantes do art. 141. § 6º Após a formulação do pedido de enquadramento de que trata o caput e enquanto não editado o ato pelo Ministro da Fazenda, o contribuinte deverá enquadrar o seu produto na tabela constante do art. 149 na maior classe de valores, observadas as classes por capacidade do recipiente. § 7º Os produtos acondicionados em recipientes de capacidade superior a mil mililitros, desde que autorizada a sua comercialização nessas embalagens, estão sujeitos ao imposto proporcionalmente ao que for estabelecido no enquadramento para o recipiente de capacidade de mil mililitros, arredondando-se para mil mililitros a fração residual, se houver (Nota do Anexo I da Lei nº 7.798, de 1989). § 8º O disposto no inciso III do § 2º, alíneas **a** e **b**, não se aplica aos produtos classificados nos Códigos 2204.2 e 22.06 da TIPI, exceto os Ex 01 desses Códigos, cujo enquadramento se dará na classe de menor valor que mais se aproxime do valor encontrado na operação a que se refere o inciso II do § 2º. § 9º Deverá ser solicitado, até o dia 1º de julho de cada ano, o reenquadramento das marcas de produtos já comercializadas que tenham seus preços alterados, de forma que esta alteração resulte em modificação na classe de valores do IPI em que se enquadra o produto. § 10. O reenquadramento de que trata o § 9º será efetuado com base na média ponderada dos preços praticados nos últimos doze meses pelas suas respectivas

A segunda sistemática – aplicável a refrigerantes, água mineral e cerveja, por exemplo – é a que permite que o Poder Executivo estabeleça as classes de valores relativas a determinadas bebidas, sem se valer de qualquer informação prestada por aquele que realiza a operação com o mencionado produto. Essa possibilidade é prevista pelo artigo 3º, da Lei nº 7.798/89, o qual prescreve que “O Poder Executivo poderá, em relação a outros produtos dos capítulos 21 e 22 da TIPI, aprovada pelo Decreto nº 97.410, de 23 de dezembro de 1988, estabelecer classes de valores correspondentes ao IPI a ser pago”.

O mesmo ocorre no Decreto nº 4.544/2002, em seus artigos 149 e 151.

O artigo 149 prescreve que “Os produtos das posições 22.04, 22.05, 22.06 e 22.08 da TIPI estão sujeitos ao imposto, por classes, conforme estabelecido na NC (22-3) da TIPI e de acordo com a tabela a seguir”.

Essa tabela estabelece as faixas de classes nas quais poderão os produtos ali mencionados ser enquadrados, considerando-se a capacidade de armazenagem do recipiente no qual estiver contido. Distinguem-se os recipientes em quatro faixas de capacidade: i) até 180 (cento e oitenta) mililitros, ii) de 181 (cento e oitenta e um) a 375 (trezentos e setenta e cinco) mililitros, iii) de 376 (trezentos e setenta e seis) a 670 (seiscentos e setenta) mililitros e iv) de 671 (seiscentos e setenta e um) a 1.000 (mil) mililitros.

A Nota Complementar 22-3 (NC 22-3) da TIPI estabelece os valores do IPI, em reais, a serem pagos sobre os produtos classificados em cada uma das classes.⁹¹²

O artigo 151, por sua vez, prescreve que “Os produtos das posições 22.01, 22.02 e 22.03, da TIPI, estão sujeitos ao imposto conforme estabelecido na NC (22-2) da TIPI”.⁹¹³

quantidades, excluindo-se o mês de junho do ano da solicitação e incluindo-se o mês de junho do ano anterior.

⁹¹² As letras referem-se às classes e os números aos valores. Eis as classes e seus respectivos valores em reais: A – R\$ 0,11; B – R\$ 0,12; C – R\$ 0,14; D – R\$ 0,18; E – R\$ 0,23; F – R\$ 0,26; G – R\$ 0,30; H – R\$ 0,38; I – R\$ 0,47; J – R\$ 0,56; K – R\$ 0,68; L – R\$ 0,83; M – R\$ 1,01; N – R\$ 1,26; O – R\$ 1,50; P – R\$ 1,84; Q – R\$ 2,23; R – R\$ 2,74; S – R\$ 3,34; T – R\$ 4,07; U – R\$ 4,97; V – R\$ 6,06; X – R\$ 7,38; Y – R\$ 9,00; Z – R\$ 13,38.

⁹¹³ A NC 22-2 prescreve: “Nos termos do disposto no art. 1º da Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, com suas posteriores alterações, as saídas dos estabelecimentos industriais ou equiparados a industrial dos produtos classificados nos Códigos 2201.10.00, 2202.10.00, 2202.90.00, 2203.00.00 ficam sujeitos ao imposto nos seguintes valores por unidade...”

Após a NC (22-2) da TIPI, consta tabela, na qual são dispostos os valores a serem pagos a título de IPI, de acordo com o produto e com o material e volume de seu recipiente.

Além dos problemas referidos quando da análise dos tributos fixos, desenvolvida no Capítulo II da presente dissertação, é de se questionar como poderia subsistir a tributação fixa se, para o IPI, a Constituição estabeleceu a observância ao Princípio da Seletividade?

A esse argumento soma-se o de EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, para o qual não é possível a convivência da tributação fixa com a prescrição do artigo 153, § 1º, da Constituição Federal de 1988, que autoriza o Poder Executivo a alterar as alíquotas do IPI, nos termos da lei. Na opinião do autor, esse dispositivo estabelece que as alíquotas do IPI devem ser variáveis.⁹¹⁴

Não há dúvida de que a tributação fixa afronta o Princípio da Igualdade e da Capacidade Contributiva de forma direta. Em razão disso é que JOSÉ EDUARDO TELLINI TOLEDO afirma que a tributação fixa no IPI é “*questionável*”.⁹¹⁵

A tributação fixa, seja ela relativa a que imposto for, não só é questionável, como é verdadeiramente abominável!

Lembremos, ainda, que a presença de base de cálculo é exigida constitucionalmente. Retomando o raciocínio desenvolvido quando da análise da função comparativa da base de cálculo, recordamos que é ela a eleita para, em conjunto com a hipótese de incidência, determinar a natureza jurídica do tributo, conforme concluímos da leitura do § 2º, do artigo 145 e do inciso I, do artigo 154, ambos da Constituição Federal.

5.3.1.2 Nas reimportações de produtos industrializados brasileiros

De início, relembremos que nos filiamos à corrente que entende cabível a incidência do IPI, nos casos de importação, apenas naquelas referentes a produtos industrializados brasileiros anteriormente exportados e posteriormente reimportados.

⁹¹⁴ IPI..., *op. cit.*, p. 78.

⁹¹⁵ O Imposto..., *op. cit.*, p. 124.

Feito o alerta, passamos ao exame da base de cálculo, como prescrita pelo Código Tributário Nacional e pela Lei nº 4.502/64.

O Código Tributário Nacional trata da base de cálculo do IPI nas importações em seu artigo 47, I:

Art. 47. A base de cálculo do imposto é:

I – no caso do inciso I do artigo anterior, o preço normal, como definido no inciso II do art. 20, acrescido do montante:

- a) do Imposto sobre a Importação;
- b) das taxas exigidas para a entrada do produto no País;
- c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis;

O artigo 20, II, ao qual faz menção o inciso I do artigo 47 do Código Tributário Nacional dispõe sobre a base de cálculo do Imposto sobre Importações.

Art. 20. A base de cálculo do imposto é:

[...]

II – quando a alíquota seja *ad valorem*, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País;

Em caminho semelhante ao do artigo 47, I, do Código Tributário Nacional, move-se a Lei nº 4.502/64, ao prescrever, em seu artigo 14, que, em relação aos produtos de procedência estrangeira, a base de cálculo será o “*valor da arrematação, caso o produto seja vendido em leilão*” – alínea “a”, ou; o “*valor que servir de base, ou que serviria se o produto tributado fôsse para o cálculo dos tributos aduaneiros, acrescido de valor dêste e dos ágios e sobretaxas cambiais pagos pelo importador*” – alínea “b” (*sic*).

Um esclarecimento deve ser, desde logo, realizado. Como entendemos que não há que se falar em IPI na importação de produtos estrangeiros, mas sim num adicional do Imposto de Importação, equivocadamente denominado de IPI, pelo legislador, não há que cogitarmos de acréscimo do Imposto de Importação em sua base de cálculo, uma vez ser ele o próprio imposto de importação com outro nome. Ora, como se trata de Imposto de Importação, as regras aplicáveis são as deste último.

Disso extraímos outra conclusão. A de que não há que falar em incidência do Imposto de Importação na importação de produtos industrializados brasileiros

anteriormente exportados e posteriormente importados (reimportação), por expressa determinação constitucional, que previu o Imposto de Importação tão-somente sobre os produtos estrangeiros, e não sobre todo e qualquer produto de procedência estrangeira, não há também como admitir que esse inexistente Imposto de Importação sobre produtos industrializados reimportados integre a base de cálculo do IPI, nos termos do artigo 47, I, “a”, do Código Tributário Nacional.

Como defende JOSÉ ROBERTO VIEIRA, nesse caso específico, não é possível cogitar do acréscimo do próprio tributo aduaneiro porque ele inexistente.⁹¹⁶

Assim, a base de cálculo será a mesma utilizada pelo Imposto de Importação, ou seja, o denominado **preço normal**. Cumpre, portanto, averiguar qual é a base de cálculo do imposto aduaneiro em questão.

A base de cálculo do Imposto de Importação é definida pelo artigo 2º do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966:

Art.2º - A base de cálculo do imposto é:

I - quando a alíquota for específica, a quantidade de mercadoria, expressa na unidade de medida indicada na tarifa;

II - quando a alíquota for "ad valorem", o valor aduaneiro apurado segundo as normas do art.7º do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio - GATT.

Observemos, portanto, que a base de cálculo do Imposto de Importação, quando a alíquota for “*ad valorem*” – e, conseqüentemente, a do IPI nas reimportações, pela expressa previsão do artigo 47, I, do Código Tributário Nacional – será o **valor aduaneiro**, conforme previsto em Tratado Internacional (GATT).

Esse valor, entretanto, nem sempre corresponderá ao valor de mercado dos produtos, como bem demonstra MIGUEL HILÚ NETO, definindo-o como “...a *quantidade de moeda corrente nacional que corresponde ao produto objeto da transação, levadas em consideração as práticas comuns do mercado internacional e as peculiaridades do negócio*”.⁹¹⁷

Mostra-se, primeiramente, imprescindível, pois, a análise do procedimento de internalização dos enunciados prescritivos veiculados por tratados internacionais.

⁹¹⁶ **A regra-matriz...**, *op. cit.*, p. 119.

⁹¹⁷ **Imposto...**, *op. cit.*, p. 172 e 177.

5.3.1.2.1 Procedimento de recepção de tratados internacionais no Direito Positivo brasileiro

Vimos que a base de cálculo do Imposto de Importação, e conseqüentemente o do IPI nas reimportações, é o valor aduaneiro apurado segundo as normas do artigo 7º do GATT.

Entretanto, o artigo 7º do GATT não pode ser diretamente aplicado no direito brasileiro. Há procedimento específico para a recepção de tratados internacionais pelo direito interno, o que será objeto do exame que ora iniciamos.

É por meio do tratado internacional que dois Estados ou demais pessoas internacionais – a exemplo da Cruz Vermelha Internacional – estabelecem normas a serem entre eles observadas. Definem-no GERALDO EULÁLIO DO NASCIMENTO SILVA e HILDEBRANDO ACCIOLY, como “...o ato jurídico por meio do qual se manifesta o acordo de vontade entre duas ou mais pessoas internacionais”.⁹¹⁸

É bem verdade que a denominação **tratado** é utilizada em acepção ampla para significar uma série de acordos que diferem pela forma, conteúdo, objeto e escopo, sendo, portanto, “...bastante imprecisa na prática internacional”.⁹¹⁹

A Convenção de Viena de 1969, sobre o Direito dos Tratados, dispõe, em seu artigo 1º, a:

Art. 1º...

a) ‘tratado’ significa um acordo internacional celebrado entre Estados em forma escrita e regido pelo direito internacional, que conste, ou de um instrumento único ou de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja a sua denominação específica.

Ressaltamos que a menção a esse dispositivo tem cunho meramente didático, tendo em vista que o Brasil, apesar de signatário da Convenção de Viena, até o presente momento não a incorporou a seu Direito Interno.

São variadas, também, as classificações dos tratados, de que se podem lançar mão, considerando-se o número de partes contratantes, a natureza jurídica e a forma.

⁹¹⁸ Manual de direito internacional público, p. 28.

⁹¹⁹ NÁDIA DE ARAÚJO, Direito internacional privado: teoria e prática brasileira, p. 131.

Quanto ao número de partes contratantes, os tratados poderão ser **bilaterais** ou **multilaterais**. No primeiro caso, quando forem duas as partes contratantes e, no segundo, quando forem mais de duas.

Quanto à natureza jurídica, dividem-se os tratados em três espécies: i) **tratados-contratos**, ii) **tratados-leis** e iii) **tratados-normativos**.

Os tratados-contratos são aqueles, regra geral, – mas não exclusivamente – bilaterais, que têm por escopo regular interesses recíprocos dos contratantes. É o caso do GATT.⁹²⁰

Os tratados-leis são aqueles que estabelecem regras de Direito Internacional entre os contratantes. Em geral, essa espécie de tratado apresenta a característica de serem multilaterais. Os tratados-normativos criam as uniões internacionais administrativas.⁹²¹

Quanto à forma, poderão ser **escritos** ou **não-escritos**. Apesar de não haver menção expressa aos tratados não-escritos, na Convenção de 1969, esse fato, como ressaltam GERALDO EULÁLIO DO NASCIMENTO SILVA e HILDEBRANDO ACCIOLY, não os proíbe.⁹²²

Pois bem, examinadas, ainda que de forma breve, as espécies de tratado, é imperioso analisarmos se o tratado, desde logo, possui força vinculante em relação aos cidadãos do Estado signatário, ou devem suas prescrições passar por algum procedimento de internalização.

Sobre esse tema formaram-se duas correntes. A dos *monistas* e a dos *dualistas*. Para os monistas, tanto o Direito Internacional quanto o Direito Interno fazem parte do mesmo ordenamento jurídico. Essa corrente subdivide-se naqueles que aceitam a **tese do primado do direito internacional** e os que adotam a **tese do primado do direito interno**.⁹²³

⁹²⁰ JACOB DOLINGER, **Direito internacional privado: parte geral**, p. 110.

⁹²¹ GERALDO EULÁLIO DO NASCIMENTO SILVA e HILDEBRANDO ACCIOLY, **Manual...**, *op. cit.*, p. 30.

⁹²² *Ibidem*, p. 30.

⁹²³ GERALDO EULÁLIO DO NASCIMENTO SILVA e HILDEBRANDO ACCIOLY, **Manual...**, *op. cit.*, p. 64-65. Adotaremos a divisão mencionada, apesar de JACOB DOLINGER fazer menção a uma terceira corrente, a do **monismo moderado**, que equipara direito internacional e direito interno, “...dependendo a prevalência de uma fonte sobre a outra da ordem cronológica de sua criação” – **Direito...**, *op. cit.*, p. 92.

Os dualistas, por sua vez, entendem que o Direito Internacional e o Direito Interno são ordenamentos jurídicos estanques, incomunicáveis. Aqui, o Direito Internacional, para criar obrigações para os cidadãos do Estado signatário, deve ser incorporado pelo Direito Interno. Essa corrente subdividiu-se entre os dualistas extremados ou radicais e os dualistas moderados. Para os primeiros, necessária a existência de lei interna que reproduza literalmente o texto do tratado internacional. Os segundos entendem necessários o referendo parlamentar e a sua ratificação pelo Poder Executivo.

No Brasil, o sistema adotado é o **dualista moderado**, como afirma BETINA TREIGER GRUPENMACHER. Entretanto, a autora menciona hipótese em que o sistema brasileiro teria adotado a teoria monista. Tê-lo-ia adotado em relação aos direitos e garantias individuais. Conclusão alcançada pela interpretação do § 2º do artigo 5º da Constituição Federal de 1988:⁹²⁴

§ 2º - Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

Segundo a autora, essa “...norma admite a incorporação automática dos tratados ao ordenamento interno, independentemente da intervenção do Poder Legislativo, quando versarem matéria atinente aos direitos e garantias individuais”.⁹²⁵

A despeito das manifestações em contrário, parece realmente que a Constituição privilegia o dualismo, sendo necessário que o conteúdo dos tratados seja incorporado pelo Direito Interno. Mas como se dá tal procedimento?

Após os procedimentos relativos ao comprometimento do Estado, enquanto pessoa jurídica de direito internacional, perante os demais signatários do tratado internacional, no plano externo, denominado por ALBERTO XAVIER de **fase preparatória** ou **das negociações**, é imprescindível que se realize o procedimento de incorporação de seu conteúdo no Direito Interno, para que também os cidadãos sejam obrigados a observá-lo.⁹²⁶

⁹²⁴ **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**, p. 69 e 72.

⁹²⁵ *Ibidem*, p. 80.

⁹²⁶ ALBERTO XAVIER, **Direito tributário internacional do Brasil**, p. 105.

ANTÔNIO PAULO CACHAPUZ DE MEDEIROS identifica dois processos para a celebração de tratados internacionais: i) processo solene e completo e ii) processo simples e abreviado. Trataremos, no presente tópico, acerca da primeira espécie de procedimento.⁹²⁷

A competência para a celebração de tratados internacionais privativa do Presidente da República, conforme prescreve o artigo 84, VIII, da Constituição Federal:

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

[...]

VIII - celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional;

Após celebrado, o Presidente da República enviará o tratado para a apreciação do Congresso Nacional, nos termos do artigo 49, I, da Constituição Federal, segundo o qual é de sua competência exclusiva “*resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional*”.

Em caso de aprovação, ela dar-se-á por meio de Decreto Legislativo que, como bem lembra ANTÔNIO PAULO CACHAPUZ DE MEDEIROS, não tem o condão de tornar o tratado obrigatório. Ato contínuo, o Congresso Nacional devolverá o tratado internacional, aprovado pelo Decreto Legislativo, para o Poder Executivo, para que este, entendendo oportuno e conveniente, ratifique-o.⁹²⁸

⁹²⁷ Diz o Professor Titular de Direito Internacional Público da PUC-RS e da UNISINOS: “1) O processo *solene e completo*. Pode transcorrer de duas formas: a) inicia com a negociação e a adoção do texto, prossegue com a avaliação interna de suas vantagens ou inconvenientes e, no caso de ser aprovado, ocorre a manifestação da vontade do Estado em obrigar-se pelo tratado, o aperfeiçoamento jurídico-internacional dessa vontade e a incorporação do texto do tratado à ordem jurídica interna (negociação – assinatura – mensagem ao Congresso – aprovação parlamentar – ratificação – promulgação); b) o Executivo solicita ao Congresso autorização para aderir a um tratado. Concedida a autorização, é remetido o instrumento de adesão à autoridade depositária do tratado, que leva ao conhecimento das partes a decisão do Brasil de também assumir as obrigações do tratado. Entrando o ato de adesão em vigor no plano internacional, o tratado é incorporado à ordem jurídica interna (mensagem ao Congresso – autorização parlamentar – adesão – promulgação). 2) O processo *simples e abreviado*. É o rito dos acordos em forma simplificada: negociação – assinatura (ou troca de notas diplomáticas) – publicação” - **O poder de celebrar tratados: competência dos poderes constituídos para a celebração de tratados, à luz do Direito Internacional, do Direito Comparado e do Direito Constitucional brasileiro**, p. 457-458.

⁹²⁸ Sobre a incapacidade de o decreto legislativo tornar obrigatória a observação do tratado - *Ibidem*, p. 468; A ratificação do Poder Executivo justifica-se pois é possível que “...passado algum tempo da assinatura do acordo internacional, podem ter mudado as circunstâncias políticas, e a nova conjuntura não recomendar mais o engajamento do Estado” - *Ibidem*, p. 469.

A **ratificação** é o ato pelo qual o Chefe de Estado confirma o conteúdo do tratado firmado em nome do Estado. É manifestação do Poder Executivo de que “...o *propósito de pactuar o tratado continua firme...*”. Com o depósito desse ato, informa-se, aos demais signatários, o início de vigência do tratado entre as partes contratantes.⁹²⁹

Mas isso não basta para que o conteúdo do tratado internacional seja imperativo para os cidadãos. Até aqui, o tratado vincula tão-somente as pessoas internacionais. O início da vigência do conteúdo do tratado internacional aprovado pelo Poder Legislativo, por meio de Decreto Legislativo, somente se dará após ser o Decreto de Promulgação baixado pelo Presidente da República, e, posteriormente, publicado no Diário Oficial da União, acompanhado do texto integral do tratado internacional. Antes disso, o cumprimento das disposições prescritas pelo tratado internacional será inexigível dos particulares.⁹³⁰

Importante ressaltarmos, com NÁDIA DE ARAÚJO, que não há qualquer dispositivo constitucional a exigir a promulgação pelo Presidente da República. Essa exigência, segundo a autora, decorreria do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942, Lei de Introdução ao Código Civil, que determina a imprescindibilidade da promulgação para a entrada em vigor das leis. E, numa interpretação analógica, na qual se equiparam leis e tratados, caberia ao Presidente da República, nos termos do artigo 84, IV, da Constituição Federal, promulgá-los.⁹³¹

5.3.1.2.2 Relações do Tratado com o Direito Interno

Quando se inicia o exame das relações entre o Direito Internacional e o Direito Interno, a primeira questão que surge é a relativa a serem ambos integrantes de um mesmo ordenamento, ou pertencentes a ordenamentos distintos. Acima, ficou explícito que o sistema adotado no Brasil é o **dualista moderado**.

⁹²⁹ Entende que é o ato que confirma o conteúdo do tratado firmado: GERALDO EULÁTIO DO NASCIMENTO SILVA e HILDEBRANDO ACCIOLY, **Manual...**, *op. cit.*, p. 34; Considera-o como a confirmação de que o propósito continua firme: NÁDIA DE ARAÚJO, **Direito...**, *op. cit.*, p. 133.

⁹³⁰ Esta também é a posição firmada pelo Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento da Carta Rogatória nº 8.279, da República Argentina.

⁹³¹ **Direito...**, *op. cit.*, p. 134-139.

O questionamento acerca da posição hierárquica das prescrições do tratado internacional, quando internalizadas, tem cabimento apenas em momento posterior à incorporação do conteúdo do tratado ao Direito Interno. Vejamos, por exemplo, a posição do Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 71.154 e do Recurso Extraordinário nº 80.004, cuja excelente síntese foi realizada por JACOB DOLINGER. É o que JOSÉ FRANCISCO REZEK chama de “*tratamento paritário*”.⁹³²

Acompanhamos o entendimento de BETINA TREIGER GRUPENMACHER, para quem os tratados internacionais cujo objeto forem os direitos humanos, serão automaticamente recepcionados no Direito Interno com “...*status de norma constitucional*...”⁹³³

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES é da posição de que a primazia dos tratados sobre a lei interna refere-se “...*a um primado de aplicabilidade*...”⁹³⁴

Este é o momento propício para se analisar o teor das prescrições do artigo 98 do Código Tributário Nacional.

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

De acordo com VALÉRIO DE OLIVERIA MAZZUOLI, este é “...*o único dispositivo existente, em toda a legislação brasileira, a atribuir expressa primazia do tratado sobre nossa legislação doméstica*”.⁹³⁵

Na mesma esteira caminham GERALDO EULÁLIO DO NASCIMENTO SILVA e HILDEBRANDO ACCIOLY, para os quais “...*uma lei interna posterior não pode substituir um tratado que foi aprovado pelo legislativo e ratificado pelo Executivo*”. Entendimento esse compartilhado por ALBERTO XAVIER, para quem os

⁹³² J. DOLINGER, *Direito...*, op. cit., p. 103-105; e J. F. REZEK, *Direito internacional público: curso elementar*, p. 97.

⁹³³ *Tratados...*, op. cit., p. 85.

⁹³⁴ *Curso...*, op. cit., p. 486-488.

⁹³⁵ VALÉRIO DE OLIVEIRA MAZZUOLI, *Curso de direito internacional público*, p. 315.

tratados possuem supremacia hierárquica sobre a lei interna, o que seria confirmado pelas prescrições do artigo 98 do Código Tributário Nacional.⁹³⁶

O Supremo Tribunal Federal entendeu, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 80.004, que lei ordinária posterior pode revogar o conteúdo de tratado internacional internalizado. Entendimento semelhante ostenta JACOB DOLINGER, para o qual o conteúdo deste artigo “...*deve ser interpretado como regra específica e especialíssima do direito fiscal*” e NÁDIA DE ARAÚJO, que o taxa de “...*posição especial*...”.⁹³⁷

Ao comentar este artigo, BETINA TREIGER GRUPENMACHER diz tratar-se de dispositivo que prescreve a suspensão da eficácia das normas de Direito Interno que sejam conflitantes com aquelas contidas em tratados internacionais.⁹³⁸

O artigo 98 é inconstitucional, por dispor sobre matéria de competência exclusiva do Poder Constituinte originário. O legislador extrapolou sua competência.

Consideramos que os tratados não têm o condão de engessar o Poder Legislativo interno, que, em assim desejando, poderá modificar internamente as determinações veiculadas pelo Decreto Legislativo e promulgadas pelo Decreto do Poder Executivo. Se isso, eventualmente, gerar sanções internacionais, é problema a ser resolvido pelo Direito Internacional.

5.3.1.2.3 Métodos para o estabelecimento da base calculada do IPI nas reimportações

Lembre-mos que, segundo o inciso II, do artigo 2º, do Decreto-Lei nº 37/66, a base de cálculo do IPI, no caso da reimportação de produtos brasileiros anteriormente exportados, será o valor aduaneiro, como definido no “*General Agreement on Tariffs and Trade – GATT*” ou, em bom português, **Acordo Geral de Tarifas e Comércio**.

Além disso, é importante não olvidar a Ata Final da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais, do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio,

⁹³⁶ G. E. N. SILVA e H. ACCIOLY, **Manual...**, *op. cit.*, p. 65. e A. XAVIER, **Direito...**, *op. cit.*, p. 119-137.

⁹³⁷ J. DOLINGER, **Direito...**, *op. cit.*, p. 109; N. ARAÚJO, **Direito...**, *op. cit.*, p. 150.

⁹³⁸ **Tratados...**, *op. cit.*, p. 113.

integralizada, no Direito Positivo brasileiro, por meio do artigo 1º do Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgada pelo Presidente da República por meio do Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994.⁹³⁹

Nesse documento, a Ata Final, insere-se o Acordo sobre a implementação do artigo VII do GATT, denominado de **Acordo de Valoração Aduaneira**.

Esse Acordo de Valoração Aduaneira foi aprovado e regulamentado pelo Decreto nº 2.498, de 13 de fevereiro de 1998. Esse decreto foi expressamente revogado pelo artigo 731, XX, do Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002. Este último, por sua vez, foi revogado expressamente pelo artigo 820, I, do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009. Isso não impede, entretanto, a aplicabilidade do Acordo de Valoração Aduaneira no Brasil.

O Acordo de Valoração Aduaneira estabelece os métodos possíveis para o estabelecimento do valor aduaneiro, considerado tal valor como o valor das mercadorias para fins de incidência dos impostos aduaneiros.⁹⁴⁰

Esses métodos são seqüenciais e sucessivos, sendo que o segundo somente será utilizado se impossível utilizar o primeiro, o terceiro somente nos casos em que o segundo não sirva, e assim por diante.⁹⁴¹

⁹³⁹ Prescreve o artigo 1º do Decreto Legislativo nº 30/94: “Art. 1º São aprovadas a Ata Final da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT), as listas de concessões do Brasil na área tarifária (Lista III) e no setor de serviços e o texto do Acordo Plurilateral sobre Carne Bovina”. Observemos o texto do Decreto nº 1.355/94: “**O PRESIDENTE DA REPÚBLICA**, no uso de suas atribuições, e Considerando que o Congresso Nacional aprovou, pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994, a Ata Final que Incorpora aos Resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT, assinada em Maraqueche, em 12 de abril de 1994; Considerando que o Instrumento de Ratificação da referida Ata Final pela República Federativa do Brasil foi depositado em Genebra, junto ao Diretor do GATT, em 21 de dezembro de 1994; Considerando que a referida Ata Final entra em vigor para a República Federativa do Brasil em 1º de janeiro de 1995, **DECRETA:** Art. 1º A Ata Final que Incorpora os Resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT, apensa por cópia ao presente decreto, será executada e cumprida tão inteiramente como nele contém. Art. 2º Este decreto entra em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.”

⁹⁴⁰ Prescreve o artigo 15, parágrafo 1, “a” do Acordo de Valoração Aduaneira: “‘valor aduaneiro das mercadorias importadas’ significa o valor das mercadorias para fins de incidência de direitos aduaneiros ‘ad valorem’ sobre mercadorias importadas”.

⁹⁴¹ ANDRÉ PARMO FOLLONI, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 88; LIZIANE ANGELOTTI MEIRA, **Regimes...**, *op. cit.*, p. 128; ROOSEVELT BALDOMIR SOSA, **Valor aduaneiro: comentários às novas normas de valoração aduaneira no âmbito do Mercosul**, p. 34; do mesmo autor, ainda, **Comentários à Lei Aduaneira: do artigo 1º ao artigo 248 do Dec. 91.030/85**, p. 110; ADILSON RODRIGUES PIRES, **Código Aduaneiro do Mercosul: comentários ao protocolo**, p. 62; MARCELO PIMENTEL DE CARVALHO, **Valor aduaneiro: princípios, método e fraude**, p. 109.

5.3.1.2.3.1 Método primeiro ou do *valor de transação ajustado*

O método por excelência e, de acordo com LIZIANE ANGELOTTI MEIRA, o “...método mais utilizado” para se encontrar o valor aduaneiro é aquele que leva em consideração o valor real dos produtos importados.⁹⁴²

Observemos que prescreve o artigo 7º, 2.a, do GATT que “o valor para fins alfandegários das mercadorias importadas deverá ser estabelecido sobre o valor real da mercadoria importada à qual se aplica o direito ou de uma mercadoria similar e não sobre o valor do produto de origem nacional ou sobre valores arbitrários ou fictícios” (sic).

A **Introdução geral** do Acordo sobre a Implementação do artigo VII do GATT (Acordo de Valoração Aduaneira), de início, estabelece ser o **valor da transação** a “base primeira para a valoração aduaneira”, de acordo com o prescrito pelo seu artigo 1º:

Artigo 1

1. O valor aduaneiro de mercadorias importadas será o valor de transação, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias, em uma venda para exportação para o país de importação, ajustado de acordo com as disposições do Artigo 8º
...(sic).

Nesses casos, o valor aduaneiro reflete o valor “...efetivamente pago pelo produto, ou a pagar, direta ou indiretamente.”⁹⁴³

O Artigo 8º determina os valores que deverão ser acrescentados ao preço pago ou a pagar pelos produtos importados, para fins de determinação do **valor aduaneiro**. São eles:

- a) os seguintes elementos, na medida em que sejam suportados pelo comprador mas não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias:
 - i) comissões e corretagens, excetuadas as comissões de compra;
 - ii) o custo de embalagens e recipientes considerados, para fins aduaneiros, como formando um todo com as mercadorias em questão;
 - iii) o custo de embalar, compreendendo os gastos com mão-de-obra e com materiais.

⁹⁴² Regimes..., op. cit., p. 128.

⁹⁴³ ANDRÉ PARMO FOLLONI, **Tributação...**, op. cit., p. 88.

b) o valor, devidamente atribuído, dos seguintes bens e serviços, desde que fornecidos direta ou indiretamente pelo comprador, gratuitamente ou a preços reduzidos, para serem utilizados na produção e na venda para exportação das mercadorias importadas, e na medida em que tal valor não tiver sido incluído no preço efetivamente pago ou a pagar:

- i) materiais, componentes, partes e elementos semelhantes, incorporados às mercadorias importadas;
 - ii) ferramentas, matrizes, moldes e elementos semelhantes, empregados na produção de mercadorias importadas;
 - iii) materiais consumidos na produção das mercadorias importadas;
 - iv) projetos de engenharia, pesquisa e desenvolvimento, trabalhos de arte e de *design*, e planos e esboços, necessários à produção das mercadorias importadas e realizadas fora do país de importação.
- c) *royalties* e direitos de licença relacionados com as mercadorias objeto de valoração, que o comprador deva pagar, direta ou indiretamente, como condição de venda dessas mercadorias, na medida em que tais *royalties* e direitos de licença não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar;
- d) o valor de qualquer parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias importadas, que reverta direta ou indiretamente ao vendedor.

Além disso, o § 2º do Artigo 8º prescreve que cada membro, por ocasião da elaboração legislativa, “*deverá prever a inclusão ou a exclusão, no valor aduaneiro, no todo ou em parte...*”, do custo do transporte dos produtos até o local da importação, dos gastos referentes ao carregamento, descarregamento e manuseio dos produtos, associados ao transporte antes referido e, por fim, do custo do seguro.

De acordo com o § 3º desse artigo, esses acréscimos basear-se-ão **exclusivamente** em dados objetivos e quantificáveis, sendo vedado, ainda, qualquer acréscimo não previsto no artigo 8º, conforme prevê seu § 4.

A parte final do artigo 1º estabelece algumas condições para que o valor da transação possa ser considerado **valor aduaneiro**. São elas:

- a) não haja restrições à cessão ou à utilização das mercadorias pelo comprador, ressalvadas as que:
 - i) sejam impostas ou exigidas por lei ou pela administração pública do país de importação;
 - ii) limitem a área geográfica na qual as mercadorias podem ser revendidas; ou
 - iii) – não afetem substancialmente o valor das mercadorias.
- b) a venda ou o preço não estejam sujeitos a alguma condição ou contraprestação para a qual não se possa determinar um valor em relação às mercadorias objeto de valoração;
- c) nenhuma parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias pelo comprador beneficie direta ou indiretamente o vendedor, a menos que um ajuste

adequado possa ser feito, de conformidade com as disposições do Artigo 8; e

d) não haja vinculação entre o comprador e o vendedor ou se houver, que o valor de transação seja aceitável para fins aduaneiros, conforme as disposições do parágrafo 2 deste Artigo.

Haverá vinculação entre pessoas, de acordo com o § 4º do artigo 15 do Acordo de Valoração Aduaneira, quando

- a) uma delas ocupar cargo de responsabilidade ou direção em empresa da outra;
- b) forem legalmente reconhecidas como associadas em negócios;
- c) forem empregador e empregado;
- d) qualquer pessoa, direta ou indiretamente, possuir, controlar ou detiver 5% ou mais das ações ou títulos emitidos com direito a voto de ambas;
- e) uma delas, direta ou indiretamente, controlar a outra;
- f) forem ambas, direta ou indiretamente, controladas por uma terceira pessoa; ou
- g) juntos controlarem direta ou indiretamente uma terceira pessoa;
- h) forem membros da mesma família.

Mesmo podendo-se concluir, da leitura do artigo 1º, “d”, do Acordo de Valoração Aduaneira, que a **vinculação entre pessoas**, por si só, não tem o condão de afastar o valor da transação como valor aduaneiro; o artigo 2º, a, do mesmo diploma reiterou essa prescrição ao afirmar que “...o fato de haver vinculação entre comprador e vendedor, nos termos do Artigo 15, não constituirá, por si só, motivo suficiente para se considerar o valor da transação inaceitável...”. Será esse valor inaceitável se a mencionada vinculação influenciar o preço.

Nos casos em que a Administração Aduaneira, fundada nas declarações do importador ou por qualquer outro meio, acreditar que a vinculação influenciou na fixação do preço, comunicará o importador sobre as razões que a levaram a essa conclusão, concedendo-lhe “oportunidade razoável” para contestá-los.

Esse valor (da transação) será aceito, entretanto, nos casos em que, mesmo havendo vinculação entre pessoas, o importador demonstrar que ele (valor) aproxima-se de um dos enumerados nos incisos da alínea “b”, do § 2º, do artigo 1º, do Acordo de Valoração Aduaneira, vigentes ao mesmo tempo ou aproximadamente ao mesmo tempo. São eles:

- i) o valor de transação em vendas a compradores não vinculados, de mercadorias idênticas ou similares destinadas a exportação para o mesmo país de importação;
- ii) o valor aduaneiro de mercadorias idênticas ou similares, tal como determinado com base nas disposições do Artigo 5;
- iii) o valor aduaneiro de mercadorias idênticas ou similares, tal como determinado com base nas disposições do Artigo 6.

É bem verdade que, na aplicação desses critérios, deverão ser consideradas as prescrições do Artigo 8º.

5.3.1.2.3.2 Método segundo ou do valor de transação de produtos idênticos ao importado

Desde logo mencionamos a advertência de ANDRÉ PARMO FOLLONI, citando ROOSEVELT BALDOMIRO SOSA, para quem os demais métodos de valoração aduaneira que não o *primeiro* são “...meras alternativas metodológicas, com a função de estabelecer um valor o mais aproximado possível daquele que seria obtido com a aplicação do método primeiro”.⁹⁴⁴

Pois bem, caso sejam inaplicáveis as prescrições do Artigo 1º e o valor aduaneiro não seja o valor da transação, o método para encontrá-lo será o do **valor da transação com produtos idênticos ao importado**. São essas as determinações do Artigo 2º, 1, “a”, do Acordo de Valoração Aduaneira:

Artigo 2

1. a) Se o valor aduaneiro das mercadorias importadas não puder ser determinado segundo as disposições do Artigo 1, será ele o valor de transação de mercadorias idênticas vendidas para exportação para o mesmo país de importação e exportadas ao mesmo tempo que as mercadorias objeto de valoração, ou em tempo aproximado (*sic*).

Consideram-se **idênticas** – de acordo com o Artigo 15, § 2º, “a”, do Acordo de Valoração Aduaneira – “...as mercadorias que são iguais em tudo, inclusive nas características físicas, qualidade e reputação comercial...”. A mesma alínea “a” estabelece, ainda, que “Pequenas diferenças na aparência não impedirão que sejam consideradas idênticas mercadorias que em tudo o mais se enquadram na

⁹⁴⁴ **Tributação...**, *op. cit.*, p. 90.

definição". Demais disso, serão passíveis de consideração com idênticos os produtos produzidos no mesmo país que a mercadoria objeto de valoração, conforme a alínea "d", do § 2º, do Artigo 15, do Acordo de Valoração Aduaneira.

Não serão consideradas idênticas as mercadorias que *"...incorporem ou comportem, conforme o caso, elementos de engenharia, desenvolvimento, trabalhos de arte e de design, e planos e esboços, para os quais não tenham sido feitos ajustes segundo as disposições do parágrafo 1 b) iv do Artigo 8, pelo fato de terem sido tais elementos executados no país de importação"*, por expressa previsão da alínea "c", do § 2º, do Artigo 15, do Acordo de Valoração Aduaneira.

Ao tratar da aplicação do artigo, a alínea "b, do § 1º, do Artigo 2º, diz que *"...será utilizado, para estabelecer o valor aduaneiro, o valor de mercadorias idênticas, numa venda no mesmo nível comercial e substancialmente na mesma quantidade das mercadorias objeto de valoração"*.

Inexistindo uma venda no mesmo nível comercial e na mesma quantidade de produtos, prescreve a mesma alínea "b" que *"...será utilizado o valor da transação de mercadorias idênticas vendidas em um nível comercial diferente e/ou em quantidade diferente, ajustado para se levar em conta diferenças atribuíveis aos níveis comerciais e/ou às quantidades diferentes, desde que tais ajustes possam ser efetuados com base em evidência comprovada que claramente demonstre que os ajustes são razoáveis e exatos, quer conduzam a um aumento quer a uma diminuição no valor"*.

È imprescindível observarmos se os custos aos quais se refere o § 2º, do Artigo 8º, estão inclusos no valor da transação, pois eles poderão influenciar os valores a serem comparados, conforme fixa o § 2º, do Artigo 2º, do Acordo de Valoração Aduaneira.⁹⁴⁵

Por fim, nos casos em que, aplicando-se o artigo, encontremos mais de um valor de transação de mercadorias idênticas, será considerado como valor aduaneiro o menor deles, conforme estabelece o § 3º, do Artigo 2º, do Acordo de Valoração Aduaneira.

⁹⁴⁵ "2. Quando os custos e encargos referidos no parágrafo 2 do Artigo 8 estiverem incluídos no valor de transação, este valor deverá ser ajustado para se levar em conta diferenças significativas de tais custos e encargos entre as mercadorias importadas e as idênticas às importadas, resultantes de diferenças nas distâncias e nos meios de transporte" (*sic*).

Aplica-se esse método nos casos em que o bem seja objeto de doação, comodato, aluguel ou “*leasing*”.⁹⁴⁶

5.3.1.2.3.3 Método terceiro ou do valor de transação de produtos similares

Caso inaplicáveis os métodos previstos nos artigos 1º e 2º do Acordo de Valoração Aduaneira, utilizar-se-á o método do **valor de transação de produtos similares**, previsto no artigo 3º do Acordo.

Artigo 3.

1. a) Se o valor aduaneiro das mercadorias importadas não puder ser determinado segundo as disposições dos Artigos 1 e 2, será ele o valor de transação de mercadorias similares vendidas para exportação para o mesmo país de importação e exportadas ao mesmo tempo que as mercadorias objeto de valoração, ou em tempo aproximado (*sic*).

Consideram-se **similares** – de acordo com o artigo 15, § 2º, “*b*”, aquelas que “...*embora não se assemelhem em todos os aspectos, têm características e composição material semelhantes, o que lhes permite cumprir as mesmas funções e serem permutáveis comercialmente...*”.

O dispositivo arrola alguns fatores que devem ser considerados para determinar a similaridade entre dois produtos. São eles **qualidade, reputação comercial** e a **existência de uma marca comercial**.

Consideram-se similares os produtos – no escólio de ANDRÉ PARMO FOLLONI – que possuam características físicas semelhantes, que desempenhem as mesmas funções, sejam comercialmente permutáveis e sejam vendidos na mesma quantidade.⁹⁴⁷

Frisemos que se aplicam, a esse método, as prescrições relativas ao método anterior, previstas nos §§ 1º, “*b*”, 2º e 3º, do Artigo 2º, do Acordo de Valoração Aduaneira, previstos, no que se refere a esse método, nos §§ 1º, “*b*”, 2º e 3º do

⁹⁴⁶ LIZIANE ANGELOTTI MEIRA, **Regimes...**, *op. cit.*, p. 128.

⁹⁴⁷ **Tributação...**, *op. cit.*, p. 90.

Artigo 3, do Acordo, com a diferença de que não se trata de produtos idênticos, e sim similares.

5.3.1.2.3.4 Método quarto ou *dedutivo*

O Artigo 4º do Acordo de Valoração Aduaneira prescreve:

Artigo 4. Se o valor aduaneiro das mercadorias importadas não puder ser definido segundo o disposto nos Artigos 1,2 ou 3, será ele determinado de acordo com as prescrições do Artigo 5 ou, se isto não for possível, a determinação do valor será feita de conformidade com o disposto no Artigo 6, a menos que, a pedido do importador a ordem de aplicação dos Artigos 5 e 6 seja invertida (*sic*).

Esse método **dedutivo** toma por base o valor de venda do produto – ou a ele semelhantes – no mercado do País importador, dele deduzindo os valores acrescidos após a sua entrada.⁹⁴⁸

É previsto pelo artigo 5º, 1, “a”, do Acordo de Valoração Aduaneira, que estabelece:

1. a) Se as mercadorias importadas, ou mercadorias idênticas ou similares importadas, forem vendidas no país de importação no estado em que são importadas, o seu valor aduaneiro, segundo as disposições deste Artigo, basear-se-á no preço unitário pelo qual as mercadorias importadas ou as mercadorias idênticas ou similares importadas, são vendidas desta forma na maior quantidade total, ao tempo da importação ou aproximadamente ao tempo da importação das mercadorias objeto de valoração, a pessoas não vinculadas àquelas de quem comprem tais mercadorias, sujeito tal preço às seguintes deduções:

As deduções de que trata o § 1, “a”, são as seguintes:

- i) as comissões usualmente pagas ou acordadas em serem pagas, ou os acréscimos usualmente efetuados a título de lucros e despesas gerais relativos a vendas em tal país de mercadorias importadas da mesma classe ou espécie;
- ii) os custos usuais de transporte e seguro, bem como os custos associados, incorridos no país de importação;

⁹⁴⁸ LIZIANE ANGELOTTI MEIRA, **Regimes...**, *op. cit.*, p. 128; e ANDRÉ PARMO FOLLONI, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 90-91.

- iii) quando adequado, os custos e encargos referidos no parágrafo 2 do Artigo 8; e
- iv) os direitos aduaneiros e outros tributos nacionais pagáveis no país de importação em razão da importação ou venda das mercadorias (*sic*).

Nos casos em que os produtos importados e os idênticos ou similares não forem vendidos ao tempo ou aproximadamente ao tempo da importação dos produtos objeto de valoração, o valor aduaneiro, com base no § 1º, “b”, do Artigo 5º, do Acordo de Valoração Aduaneira, *“...será baseado no preço unitário pelo qual as mercadorias importadas, ou as mercadorias idênticas ou similares importadas, são vendidas no país de importação, no estado em que foram importadas, na data mais próxima posterior à importação das mercadorias objeto de valoração, mas antes de completados noventa dias após tal importação”*.

Por fim, prescreve o § 2º, do artigo 5º, do Acordo de Valoração Aduaneira, que, nos casos em que tais produtos importados, idênticos ou similares, não forem vendidos no país de importação, no estado em que foram importados, o importador poderá solicitar que o valor aduaneiro se baseie no *“...preço unitário pelo qual as mercadorias importadas e posteriormente processadas são vendidas no país de importação, na maior quantidade total, a pessoas não vinculadas, àquele de quem comprem tais mercadorias, levando-se devidamente em conta o valor adicionado em decorrência de tal processamento, e as deduções previstas no parágrafo 1 a) deste Artigo”*.

5.3.1.2.3.5 Método quinto ou *computado*

Segundo LIZIANE ANGELOTTI MEIRA, esse método consiste *“...no cálculo do valor aduaneiro mediante a soma do custo (ou valor) dos materiais e da operação de produção de bens importados”*. Para ANDRÉ PARMO FOLLONI, esses valores são acrescidos de *“...um montante relativo a lucros e despesas gerais encontrados em produções semelhantes, e outros custos ou despesas necessárias para a operação”*.⁹⁴⁹

Está ele previsto no artigo 6º, 1, do Acordo de Valoração Aduaneira:

⁹⁴⁹ L. A. MEIRA, **Regimes...**, *op. cit.*, p. 129; e A. P. FOLLONI, **Tributação...**, *op. cit.*, p. 91.

Artigo 6.

1. O valor aduaneiro das mercadorias importadas, determinado segundo as disposições deste artigo, basear-se-á num valor computado. O valor computado será igual à soma de:

- a) O custo ou o valor dos materiais e da fabricação ou processamento, empregados na produção das mercadorias importadas;
- b) Um montante para lucros e despesas gerais, igual àquele usualmente encontrado em vendas de mercadorias da mesma classe ou espécie que as mercadorias objeto de valoração, vendas estas para exportação, efetuadas por produtores no país de exportação, para o país de importação;
- c) O custo ou o valor de todas as demais despesas necessárias para aplicar a opção de valoração escolhida pela Parte, de acordo com o parágrafo 2 do Artigo 8.

É bem verdade que nenhuma pessoa não residente no território de qualquer dos membros poderá ser obrigada por eles a exhibir seus registros contábeis, para que se averigüe a exatidão do valor computado. Entretanto, essas informações poderão ser solicitadas ao país exportador, sendo a este último autorizada a negativa de cooperação. Essas são as prescrições do § 2º, do artigo 5º, do Acordo de Valoração Aduaneira.⁹⁵⁰

5.3.1.2.3.6 Método sexto ou *dos critérios razoáveis* ou, ainda, *residual*

Caso nenhum dos métodos anteriormente analisados seja aplicável para determinar o valor aduaneiro, aplicar-se-á o **método dos critérios razoáveis**, também chamado de **residual**. Esse critério está previsto pelo artigo 7º do Acordo de Valoração Aduaneira:

Artigo 7.

1. Se o valor aduaneiro das mercadorias importadas não puder ser determinado com base no disposto nos Artigos 1 a 6, inclusive, tal

⁹⁵⁰ Eis o teor do dispositivo: “Nenhum Membro poderá exigir ou obrigar qualquer pessoa não residente em seu próprio território a exhibir para exame ou a permitir acesso a qualquer conta ou registro contábil, para a determinação de um valor computado. Todavia, as informações fornecidas pelo produtor das mercadorias com o objetivo de determinar o valor aduaneiro de acordo com as disposições deste artigo, poderão ser verificadas em outro país, pelas autoridades do país de importação, com a anuência do produtor e desde que tais autoridades notifiquem com suficiente antecedência o governo do país em questão e que este não se oponha à investigação”.

valor será determinado usando-se critérios razoáveis, condizentes com os princípios e disposições gerais deste Acordo e com o Artigo VII do GATT 1994, e com base em dados disponíveis no país de importação.

Nesse caso, como ressalta ANDRÉ PARMO FOLLONI, o valor aduaneiro será arbitrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil “...de acordo com critérios razoáveis não previamente definidos, mas que sejam capazes de alcançar resultados satisfatórios e não arbitrários, aproximando-se do valor que poderia ser alcançado se aplicado algum dos métodos anteriores”.⁹⁵¹

O § 2º deste artigo 7º proíbe que o valor aduaneiro se baseie em determinados parâmetros. São eles:

- a) no preço de venda, no país de importação, de mercadorias produzidas neste;
- b) num sistema que preveja a adoção para fins aduaneiros do mais alto entre dois valores alternativos;
- c) no preço das mercadorias no mercado interno do país de exportação;
- d) no custo de produção diferente dos valores computados que tenham sido determinados para mercadorias idênticas ou similares, de acordo com as disposições do Artigo 6;
- e) no preço das mercadorias vendidas para exportação para um país diferente do país de importação;
- f) em valores aduaneiros mínimos; ou
- g) em valores arbitrários ou fictícios.

Esses são, em síntese, os contornos dos seis métodos de valoração aduaneira, imprescindíveis para alcançarmos a base de cálculo do IPI, nos casos de reimportação de produtos brasileiros anteriormente exportados.

5.3.1.3 O chamado valor tributável mínimo

Valor tributável mínimo é, na visão de RENATA CORREIA, “...uma base de cálculo fictícia mínima que deve ser considerada em determinadas situações na qual o legislador identificou uma circunstância especial para a qual entendeu que um

⁹⁵¹ Tributação..., op. cit., p. 91.

*limite de base de cálculo específico deveria ser estabelecido para evitar alterações de preços”.*⁹⁵²

No que se refere ao IPI, o valor tributário mínimo é disciplinado pelo artigo 15 da Lei nº 4.502/64:

Art. 15. O valor tributável não poderá ser inferior:

I – ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, quando o produto for remetido a outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica ou a estabelecimento de terceiro incluído no artigo 42 e seu parágrafo único;

II – a 90% (noventa por cento) do preço de venda aos consumidores, não inferior ao previsto no inciso anterior, quando o produto for remetido a outro estabelecimento da mesma empresa, desde que o destinatário opere exclusivamente na venda a varejo;

III – ao custo do produto, acrescido das margens de lucro normal da empresa fabricante e do revendedor e, ainda, das demais parcelas que deverão ser adicionadas ao preço da operação, no caso dos produtos saídos do estabelecimento industrial, ou do que lhe seja equiparado, com destino a comerciante autônomo, ambulante ou não, para venda direta a consumidor (*sic*).

Além dessas prescrições, há a do Decreto-Lei nº 400, de 30 de dezembro de 1968, o qual determina em seu artigo 8º mais uma hipótese de **valor tributário mínimo**.

Art. 8º. Nas remessas de café torrado a comerciante varejista que possua atividade acessória de moagem, o industrial é obrigado a lançar o imposto na nota fiscal à base de 70% (setenta por cento) do preço de venda no estabelecimento moageiro, dispensando-se dêste qualquer complementação ou escrituração fiscal, desde que respeitado o preço de venda no varejo (*sic*).

A primeira observação a ser feita em relação à existência de um valor tributável mínimo é a de que, se levado ao extremo, ferirá o Princípio da Capacidade Contributiva, na medida em que, se os produtos forem vendidos por valor menor do que aqueles considerados mínimos pela legislação, haverá tributação de riqueza inexistente.

Atentemos, ainda, para o fato de que, mesmo que pudéssemos sustentar que o **valor tributário mínimo** não tem grande impacto, tendo em vista que é, na maioria das vezes, estabelecido nas operações entre estabelecimentos da mesma

⁹⁵² IPI. Base de cálculo e valor tributável mínimo, In: MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO e FÁBIO SOARES DE MELO (Coord.), **IPI: questões fundamentais**, p. 127.

pessoa jurídica, é preciso ficarmos alertas para a norma que emerge do inciso I do artigo 15 da Lei nº 4.502/64.

Observemos que esse inciso prevê que o valor tributável mínimo não poderá ser inferior *“ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, quando o produto fôr remetido a outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica ou a estabelecimento de terceiro incluído no artigo 42 e seu parágrafo único” (sic).*

Ocorre que o mencionado artigo 42, ao qual remete o inciso I do artigo 15 da Lei nº 4.502/64, considera existir relação de interdependência entre duas firmas em casos em que não há propriamente relação entre elas, a exemplo do que disposto no inciso II.

Art. 42. Para os efeitos desta lei, considera-se existir relação de interdependência entre duas firmas:

I – quando uma delas tiver participação na outra de quinze por cento ou mais do capital social, por si, seus sócios ou acionistas, bem assim por intermédio de parentes deste até o segundo grau e respectivos cônjuges, se a participação societária for de pessoa física;

II – quando, de ambas, uma pessoa fizer parte, na qualidade de diretor ou de sócio que exerçam funções de gerência, ainda que essas funções sejam exercidas sob outra denominação;

III – quando uma delas tiver vendido ou consignado à outra, no ano anterior, mais de 20% (vinte por cento) no caso de distribuição com exclusividade em determinada área do território nacional, e mais de 50% (cinquenta por cento), nos demais casos, do volume das vendas dos produtos tributados de sua fabricação, importação ou arrematação.

Parágrafo único. Considera-se ainda haver interdependência entre duas firmas, com relação a determinado produto:

I – quando uma delas fôr a única adquirente, por qualquer forma ou título, inclusive por padronagem, marca ou tipo de um ou de mais de um dos produtos, industrializados, importados ou arrematados pela outra;

II – quando uma delas vender à outra produto tributado de sua fabricação, importação, ou arrematação, mediante contrato de comissão, participação e ajustes semelhantes (sic).

Com relação ao prescrito no artigo 8º do Decreto-Lei nº 400/68, somente poderá ser considerado recepcionado pela Constituição de 1988 se considerado juridicamente válido.

Observemos que, à época de sua instituição, era permitido que suas disposições fossem veiculadas por Decreto-Lei. Prescrevia o Ato Institucional nº 5,

de 13 de dezembro de 1968, que o Poder Executivo poderia, enquanto fechado o Parlamento, exercer as funções deste último. Eis os comandos do artigo 2º, § 1º:

Art. 2º O Presidente da República poderá decretar o recesso do Congresso Nacional, das Assembléias Legislativas e das Câmaras de Vereadores, por Ato Complementar, em estado de sítio ou fora dele, só voltando os mesmos a funcionar quando convocados pelo Presidente da República.

§ 1º. Decretando o recesso parlamentar, o Poder Executivo correspondente fica autorizado a legislar em todas as matérias e exercer todas as atribuições previstas nas Constituições ou na Lei Orgânica dos Municípios.

Percebemos que o Decreto-Lei nº 400/68 estava em conformidade com o Ato Institucional nº 5/68. Entretanto, sua validade dependerá não apenas dessa relação de conformidade, mas também da análise da legitimidade do próprio Ato Institucional.

Longe de ser uma Revolução, o que se passou, no Brasil daquela época, foi um verdadeiro Golpe Militar, cuja produção legislativa não gozava de qualquer legitimidade. Essa a razão pela qual nos parece devam ser recebidas com reservas, também as prescrições do artigo 8º do Decreto-Lei nº 400/68.

5.3.2 Alíquota

A alíquota é, na maioria dos casos, aquele percentual que será aplicado sobre a base de cálculo para se alcançar o montante devido a título de tributo. Essa é a prescrição do artigo 13 da Lei nº 4.502/64: “*O impôsto será calculado mediante aplicação das alíquotas constantes da Tabela anexa sôbre o valor tributável dos produtos, na forma estabelecida neste Capítulo*” (sic).

Além disso, as alíquotas desempenham função da maior relevância. É por meio delas que o legislador ordinário realiza o Princípio Constitucional da Seletividade, previsto em seu artigo 153, § 3º, I, e reiterado pelo artigo 48 do Código Tributário Nacional.⁹⁵³

⁹⁵³ JOSÉ ROBERTO VIEIRA, *O Imposto...*, op. cit., p. 193; EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO, *IPI...*, op. cit., p. 56 e 186; JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO e LEANDRO PAULSEN, *Impostos...*, op. cit., p. 81; e AIRES FERNANDINO BARRETO, *Base...*, op. cit., p. 69.

As alíquotas aplicáveis sobre as operações com os produtos industrializados encontram-se na Tabela de Incidência do IPI, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006. A disposição dos produtos nessa tabela é disciplinada pela Lei nº 4.502/64, em seus artigos 10 a 12.

Prescreve o *caput* do artigo 10 que “...os produtos estão classificados em alíneas, capítulos, subcapítulos, posições e incisos”.

A atual TIPI tem por base, de acordo com o artigo 2º do Decreto nº 6.006/2002, a Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM), constante do Decreto nº 2.376, de 12 de novembro de 1997. Essa NCM constitui, conforme prescreve o artigo 3º do Decreto nº 6.006/2002, a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias baseada no Sistema Harmonizado (NBM/SH), previsto no artigo 2º do Decreto-Lei nº 1.154, de 1º de março de 1971.

Essas classificações, como afirma PAULO DE BARROS CARVALHO, têm o escopo de “...oferecer um panorama genérico dos produtos, considerados na conformidade de critérios técnicos internacionais para atender às exigências de uniformização do comércio entre nações”.⁹⁵⁴

Importante mencionarmos, ainda, que o artigo 5º do Decreto nº 6.006/2002 autoriza a Secretaria da Receita Federal a adequar a TIPI, desde que isso não implique alteração de alíquota, em virtude de alterações promovidas na Nomenclatura Comum do MERCOSUL, pela Câmara de Comércio Exterior – CAMEX, conforme preconiza o artigo 2º, III, “c”, do Decreto nº 4.732, de 10 de junho de 2003.

Lamentavelmente, o parágrafo único desse artigo 5º afirma que o ato de adequação será retroativo, conforme prevê o inconstitucional artigo 106, I, do Código Tributário Nacional

⁹⁵⁴ IPI – Comentários sobre as Regras Gerais de Interpretação da Tabela NBM/SH (TIPI/TAB), **Revista Dialética de direito tributário**, v. 12, p. 57-58.

5.3.3 Momento do Pagamento

No que se refere ao momento do pagamento do tributo, relativo à operações internas com produtos industrializados, o legislador infraconstitucional regulou-o por meio da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. As prescrições relativas ao IPI estão dispostas no inciso I do artigo 52, com a redação que lhe conferiu o artigo 4º da Lei nº 11.933, de 28 de abril de 2009.

Art. 52. Em relação aos fatos geradores que vierem a ocorrer a partir de 1º de novembro de 1993, os pagamentos dos impostos e contribuições relacionados a seguir deverão ser efetuados nos seguintes prazos:

I - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI:

a) no caso dos produtos classificados no código 2402.20.00, da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, até o 10º (décimo) dia do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores, observado o disposto no § 4º deste artigo;

[...]

c) no caso dos demais produtos, até o 25º (vigésimo quinto) dia do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores, pelas demais pessoas jurídicas, observado o disposto no § 4º deste artigo;

[...]

§ 4º Se o dia do vencimento de que tratam as alíneas a e c do inciso I do caput deste artigo não for dia útil, considerar-se-á antecipado o prazo para o primeiro dia útil que o anteceder.

Dois serão, portanto, os prazos de recolhimento para o IPI. O primeiro deles – até o 10º (décimo) dia do mês subsequente ao da ocorrência do fato jurídico tributário – aplica-se aos produtos classificados na posição 2402.20.00, ou seja, cigarros contendo tabaco.

O segundo deles, aplicável aos demais produtos, até o 25º (vigésimo quinto) dia do mês subsequente ao da ocorrência do fato jurídico tributário.

No que se refere às reimportações de produtos industrializados, o prazo para recolhimento continua sendo aquele previsto pelo artigo 26, I, da Lei nº 4.502/64, reiterado pelo artigo 202, I, do Decreto nº 4.544/2002 – Regulamento do IPI:

Art. 26. O recolhimento do Imposto far-se-á:

I – antes da saída do produto da repartição que processar o despacho – nos casos de importação e de arrematação em leilão de produtos de procedência estrangeira (*sic*).

Percebemos, portanto, que, somente ocorrerá o desembaraço aduaneiro se os impostos forem recolhidos. Não estabelece o legislador um momento preciso. Limita-se a prescrever que deve o recolhimento ocorrer antes do desembaraço aduaneiro.

Fazemos aqui menção ao momento do pagamento por uma questão meramente informativa. Esclarecemos que o prazo e o local do pagamento não dizem respeito à incidência tributária. Referem-se a momento posterior, qual seja, o do recolhimento do tributo.

CONCLUSÕES

Capítulo 1 - PREMISSAS

1. O direito positivo é o conjunto de enunciados com função prescritiva, de observância obrigatória, direcionados a normatizar comportamentos humanos, válidos em certo tempo e lugar.

2. A Ciência do Direito é o campo científico que se prende ao estudo do direito positivo, não se limitando à mera descrição do direito positivo. Antes disso, a Ciência do Direito busca explicar o direito positivo, revelando a norma.

3. Coincidem direito positivo e Ciência do Direito no modo como se apresentam, ambos o fazendo por meio de corpos ou estratos de linguagem, ou, ainda, discursos lingüísticos.

4. A forma gramatical não está diretamente ligada à função na qual determinada linguagem é empregada.

5. A linguagem, raras vezes, presta-se a uma única e exclusiva função, em seu emprego, no processo comunicacional.

6. Quando a linguagem pretende determinar comportamentos, por meio de ordens, comandos imperativos ou normas, está a exercer a função prescritiva, também denominada de performativa ou diretiva. Essa é a linguagem do direito positivo.

7. Nos casos em que o desejo do emissor seja informar o receptor acerca de determinado acontecimento ou situação ocorrida no mundo fenomênico, a linguagem por ele empregada ser-lo-á em sua função descritiva ou informativa. Essa é a linguagem da Ciência do Direito, à qual se aplicam as leis lógicas da identidade, da não contradição e do terceiro excluído;

8. A linguagem descritiva da Ciência do Direito, por exemplo, desempenha função metalingüística, de metalinguagem, se tomada em relação à linguagem prescritiva do direito positivo.

9. A linguagem natural não pode ser utilizada para a descrição científica, tendo em vista que, em seu corpo, não estão presentes o rigor e o refinamento exigidos pela ciência.

10. A linguagem científica busca ser coerente e rigorosa para descrever seu objeto, e isso requer seja, sintaticamente, bem organizada e atentamente elaborada, do ponto de vista semântico.

11. Quando extraímos os núcleos dos conteúdos de significação da linguagem com o escopo de ressaltar as relações existentes entre classes de indivíduos ou elementos, utilizamos a linguagem formalizada.

12. Retém-se, na linguagem formalizada, somente os tipos de significação, ou seja, a função sintática desempenhada por determinado termo. Aqueles que possuem significação própria, tais como o termo-sujeito ou o termo-predicado, que não são hábeis a ligar proposições, são os categoremas. Os sincategoremas não possuem significação por si mesmos, carecendo de auxílio para que se completem.

13. A lógica está compreendida no campo da Filosofia que cuida do conhecimento.

14. Haverá lógica somente onde houver linguagem, ainda que insignificante. Somente após a identificação da função desempenhada pela linguagem é que será possível identificar qual a lógica que informa os seus enunciados.

15. A estrutura da forma lógica é composta por símbolos-de-variáveis e símbolos-de-constantes. Os símbolos-de-variáveis, que podem ser de objeto (sujeito) ou de predicado, são flexíveis, podendo ser preenchidos de significação. As constantes lógicas, em contrapartida, são símbolos funcionais com função operatória fixa.

16. Os conectivos classificam-se em monádicos ou diádicos (binários), a depender do modo como afetam as variáveis a que se referem. Afetando apenas uma proposição, será monádico. Se afetar duas proposições concomitantemente, será diádico.

17. A lógica é criada, e, em razão disso, parece ser possível afirmar que seus valores são eleitos arbitrariamente.

18. A lógica cujo objeto é a linguagem do direito positivo é a deôntica, também denominada de lógica das normas, ou ainda, do dever-ser. É corrente a afirmação de que os valores lógicos da linguagem prescritiva, como a do direito positivo, são a validade e a não-validade, mas a explicação da razão de serem esses os valores que a informa somente é encontrada no reduto da lógica, mais precisamente, da lógica jurídica.

19. A lógica apofântica, clássica ou alética é a que tem por objeto de estudo a análise do discurso descritivo das ciências em geral, dentre elas, a Ciência do Direito. A exemplo do que ocorre com a lógica deôntica, é corrente a afirmação da doutrina a respeito dos valores que informam a lógica apofântica, quais sejam, verdade e falsidade. Seus enunciados descritivos serão verdadeiros se os fatos ocorrem ou tenham ocorrido de acordo com a descrição. e falsos se não tiverem ocorrido ou não venham a se concretizar de conformidade com o descrito. A verdade ou a falsidade do enunciado com relação ao fato será identificada pela metalinguagem, da qual será a linguagem descritiva a linguagem-objeto. Mas, a explicação, a respeito de serem esses os valores aplicáveis à linguagem descritiva, também é problema lógico, e não jurídico.

20. Os sistemas proposicionais nomoempíricos referem-se a objetos do mundo, seja direta, seja indiretamente. Estes, por sua vez, subdividem-se em descritivos e em prescritivos. Os sistemas proposicionais nomoempíricos descritivos têm por escopo descrever como se relacionam os objetos do mundo, sejam elas relações reais ou proposições prescritivas. Os sistemas proposicionais nomoempíricos prescritivos, também chamados, de normativos têm por escopo regular condutas, direcionando-as.

21. A Semiótica permite a análise dos signos em três diferentes planos, pautando-se nas vinculações dos signos: o sintático, o semântico e o pragmático.

22. No plano sintático, encontram-se as relações dos signos entre si.

23. O plano semântico limita-se a estudar as relações que os signos mantêm com os objetos aos quais se referem, ou melhor, com seus significados.

24. O plano pragmático detém-se no estudo das relações dos signos com seus usuários, com os utentes da linguagem.

25. O sistema tributário brasileiro é eminentemente constitucional.

26. A única detentora de Poder era a Assembléia Nacional Constituinte. Esgotado o poder, o que restou foram suas parcelas, as quais se chamam competências.

27. A competência tributária é usualmente conceituada pela doutrina como a aptidão ou faculdade para criar abstratamente o tributo.

28. A competência é norma de estrutura dirigida ao legislador, cujo modal deôntico é o permitido, para que institua, abstratamente, por meio de lei, geralmente ordinária, o tributo.

29. À lei ordinária que institui o tributo cabe, além de estabelecer os elementos essenciais dispostos pela Constituição Federal – hipótese de incidência, sujeitos da relação jurídica (ativo e passivo) e base de cálculo – detalhá-los e prescrever quais serão as alíquotas aplicáveis.

30. A competência encontra limitações materiais estabelecidas pela própria Constituição Federal.

31. A competência tributária não se confunde com a capacidade tributária ativa, entendida como a possibilidade ostentada por determinado sujeito de direito de figurar como sujeito ativo da relação jurídica tributária. ou, vista, ainda, como desempenho da tarefa administrativa que nasce, após o exercício, e conseqüente desaparecimento, da competência tributária.

32. A competência tributária ostenta as características da irrenunciabilidade, da inaducabilidade, da indelegabilidade e da facultatividade.

33. O início do processo de criação do tributo dá-se já na Constituição Federal.

34. A única função da Lei Complementar tributária, prevista no artigo 146, da Constituição Federal, é estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, razão pela qual não se deve falar em doutrinas tricotômica, ou dicotômica, mas sim em unifuncional.

Capítulo 2 - TEORIA DA NORMA JURÍDICA

1. Os textos do direito positivo estarão sempre dispostos como enunciados, sendo estes a estrutura, formada por palavras, que respeita as regras gramaticais de determinado idioma e é portadora de sentido.

2. Proposição é a idéia ou significação decorrente do enunciado.

3. Num primeiro momento, a norma complexa de HANS KELSEN seria formada por uma norma primária, que descreveria a sanção a ser aplicada em decorrência da inobservância do comportamento almejado pelo Sistema de direito positivo, previsto na norma secundária.

4. HANS KELSEN inverteu sua posição, passando a entender a norma que prescreve um comportamento, como primária, e aquela que estabelece uma

sanção ao descumprimento do comportamento prescrito na norma primária, como secundária.

5. Tanto a norma primária quanto a norma secundária são estruturadas como um juízo hipotético condicional.

6. Na hipótese estará presente a descrição abstrata de um fato, ou de um grupo deles, de ocorrência concreta possível no mundo do ser.

7. Todos os elementos indicativos dos efeitos jurídicos ou da consequência jurídica decorrente da implicação encontram-se no conseqüente.

8. Tanto o antecedente quanto o conseqüente se equivalem em importância.

9. O dever-ser é um sincategorema, que pode ser neutro ou modalizado numa das três possibilidades deônticas – permitido, proibido ou obrigatório.

10. Os modais deônticos são irreduzíveis, mas interdefiníveis com o auxílio do operador negação.

11. O fato de serem os modais deônticos três, e apenas três, revela a lei do quarto excluído.

12. Do mesmo modo que ocorre com o antecedente, que deve descrever condutas possíveis, somente terá sentido permitir, proibir ou obrigar condutas nas circunstâncias em que o comportamento prescrito não seja o único possível.

13. A reflexibilidade e a simetria não são características das relações jurídicas. a transitividade, por sua vez, poderá ser.

14. Há duas correntes fortes sobre as normas jurídicas. Uma defende que são elas construídas a partir do texto, e, a outra, que são das dobras dele reveladas. Apesar de não haver grandes diferenças entre ambas, o importante é compreendermos que se partindo tanto de uma quanto de outra teoria, além do texto, o interprete deve necessariamente analisar o contexto no qual ele, texto, está inserido.

15. Todas as normas jurídicas, em última análise, são normas de conduta. O que as distinguirá é justamente a forma como se dá essa regulação: se for direta ou imediata a norma será de conduta e, se for indireta ou mediata a norma será denominada como de estrutura.

16. No que se refere ao grau de generalidade, as normas dividem-se em gerais e individuais. As características de generalidade e individualidade, que pode ostentar uma norma jurídica, referem-se ao rol de seus destinatários.

17. Quanto ao grau de abstração, classificam-se em abstratas e concretas. A abstração e a concretude remetem à forma como vem descrito o fato na hipótese de incidência ou antecedente.

18. Do arranjo das mencionadas características, quatro espécies de normas emergem: i) normas gerais e abstratas. ii) normas gerais e concretas. iii) individuais e abstratas. e iv) individuais e concretas.

19. A incidência ocorre concomitantemente à subsunção do conceito do fato ao conceito da hipótese de incidência da norma.

20. O desconhecimento da norma não obsta a sua incidência, na medida em que uma de suas características é exatamente a incondicionalidade.

21. Ocorrendo a subsunção, a incidência dá-se de forma automática e infalível.

22. A inocorrência da respeitabilidade ou observância da norma em nada afeta a incidência, desde que ela é lógica e cronologicamente posterior à ocorrência da incidência normativa.

23. O exame da regra-matriz de incidência tributária deve iniciar-se pelo estudo do significado de tributo.

24. A noção constitucional de tributo é a de ser uma obrigação compulsória da qual é sujeito ativo o Estado e sujeito passivo um particular, decorrente de uma conduta hipoteticamente lícita deste último.

25. O tributo e, conseqüentemente, a norma tributária em sentido estrito, somente pode ser a norma primária do segundo HANS KELSEN.

26. A regra-matriz de incidência tributária é um ferramental para que se possam identificar todos os critérios informadores da norma geral e abstrata de conduta que prescreve a incidência do tributo.

27. A regra-matriz de incidência tributária é formada a partir da revelação de diversas proposições prescritivas que, não raras vezes, encontram-se esparsas por numerosos diplomas normativos.

28. A expressão “fato gerador” alude a duas situações completamente distintas, sendo, a primeira, a descrição hipotética de um fato de possível ocorrência, e a segunda, o fato concretamente ocorrido.

29. A hipótese de incidência tributária refere-se à descrição abstrata do fato, no antecedente da norma jurídica, e a expressão “fato jurídico tributário”, diz respeito à concreta ocorrência fática no plano da realidade social.

30. O critério material contém a descrição do comportamento que, se ocorrido em determinadas coordenadas de tempo e de espaço, fará irromper o vínculo jurídico prescrito pelo conseqüente.

31. Não servem para compor o critério material da hipótese de incidência os verbos impessoais e aqueles sem sujeito. O verbo deve ser pessoal. Esse verbo pessoal não pode ser intransitivo. Sua predicação deve ser incompleta, sendo imprescindível a presença de um complemento.

32. O critério temporal é aquele no qual se encontram as coordenadas de tempo, em que, se ocorrer o fato descrito no critério material, irromperá a relação jurídica prescrita pelo conseqüente.

33. O critério temporal é o que permite a identificação do preciso instante em que nasce o vínculo jurídico que liga o sujeito ativo e o sujeito passivo, numa relação de direitos e deveres.

34. As coordenadas de espaço estabelecidas pelo legislador como local em que, se se concretizar o comportamento presente no núcleo da hipótese de incidência tributária, nascerá a relação jurídica prescrita pelo conseqüente normativo, chamam-se critério espacial.

35. A presença de um Critério Pessoal na hipótese de incidência tributária é prescindível.

36. O conseqüente normativo prescreve os efeitos que serão irradiados caso ocorra, na realidade, o fato abstratamente descrito na hipótese, os quais se limitam, basicamente, à instauração de uma relação jurídica, obrigacional ou não, entre dois sujeitos detentores de personalidade jurídica.

37. As prestações podem ser de dar, de fazer em sentido estrito, e de não-fazer.

38. Denomina-se relação jurídica obrigacional aquela cujo objeto da prestação é aferível pecuniariamente.

39. As fixações de quem serão os sujeitos da relação jurídica encontram-se na determinação subjetiva.

40. O sujeito ativo é aquele que possui o direito subjetivo de exigir o cumprimento da prestação objeto da relação jurídica. Sua eleição, pelo legislador, é discricionária.

41. O sujeito passivo é o integrante da relação jurídica – sujeito de direitos dotado de personalidade jurídica – sobre os ombros do qual recai o dever jurídico

relativo ao cumprimento de uma determinada prestação em favor de outrem, denominado sujeito ativo, titular do direito subjetivo de ver adimplida a prestação.

42. É o destinatário constitucional tributário que deve ser posto pela lei na posição de sujeito passivo da relação jurídica tributária. Entretanto, isso nem sempre ocorre.

43. Será contribuinte aquele que, possuindo personalidade jurídica, realizar o fato abstratamente descrito na hipótese de incidência tributária.

44. A responsabilidade prevista no inciso II do artigo 121 é diversa daquela prevista no “*caput*” do artigo 128 do Código Tributário Nacional. Esta, diz respeito ao responsável tributário, enquanto, aquela, trata do responsável por descumprimento de providência administrativa.

45. Na determinação objetiva, encontram-se os componentes que, conjugados, permitem a individualização da prestação pecuniária, objeto da relação jurídica tributária, que deverá ser exigida pelo sujeito ativo em face do sujeito passivo. Esses componentes são a base de cálculo e a alíquota.

46. A base de cálculo é, inegavelmente, um dos mais importantes elementos da regra-matriz de incidência tributária e, geralmente, refere-se a um valor.

47. As funções da base de cálculo são a: mensuradora (medir as reais proporções do fato). a objetiva (compor a específica determinação da dívida). a comparativa (confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da hipótese de incidência tributária). e a de possibilitar a identificação da capacidade contributiva.

48. Nos chamados tributos fixos, a lei encarrega-se de estabelecer previamente o valor monetário a ser recolhido pelo sujeito passivo da obrigação tributária, quando ocorrido o fato abstratamente descrito na hipótese de incidência tributária, ou seja, neles não há base de cálculo.

49. Da mesma forma como há as dualidades hipótese de incidência – fato jurídico tributário, conseqüente normativo – relação jurídica tributária, também há lugar para se cogitar de uma dualidade base de cálculo “in abstrato” – base de cálculo “in concreto”, ou, ainda, base de cálculo e base calculada.

50. O vocábulo “alíquota” geralmente é associado com a idéia de fração ou percentual. Entretanto, nem sempre a alíquota será parte ou fração de algo.

51. O prazo e o local do recolhimento do tributo, não fazem parte da regra-matriz de incidência tributária. Suas prescrições não dizem respeito à incidência, mas a momento que lhe é posterior. dizem respeito ao momento do recolhimento.

Capítulo 3 – OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICÁVEIS AO IPI

1. A Constituição Federal de 1988 é um sistema normativo aberto de regras e princípios. Esse sistema é semântica e pragmaticamente aberto, mas, sintaticamente, fechado.

2. Sobre a distinção entre regras e princípios, há três diferentes teses: i) aquela que sugere uma distinção forte; ii) aquela que sugere uma distinção débil ou fraca; e iii) a que nega a possibilidade de distinção.

3. As teorias que sustentam uma diferenciação débil ou fraca entre princípios e regras vêem a dessemelhança como sendo tão-somente de grau, seja ele de abstração ou de generalidade.

4. As teorias que rejeitam qualquer distinção atribuem aos princípios e às regras as mesmas qualidades lógico-deônticas. Sendo assim, ou são eles absolutamente iguais, ou a diferença é mínima a tal ponto que os distinguir se mostra irrealizável.

5. A corrente da distinção forte defende que princípios e regras são normas que têm estruturas lógicas diversas.

6. Princípio é a norma de elevado grau de importância para o subsistema constitucional tributário, que direciona tanto a atuação do legislador quanto a do aplicador e a do intérprete.

7. República é forma de governo.

8. É inerente à República a idéia de eletividade, enquanto ferramenta de representação. Com efeito, aqueles que gerem a coisa pública o fazem em nome dos seus donos.

9. A periodicidade é elemento fundamental de uma República.

10. Entre a promulgação da Constituição de 1988 e a realização do plebiscito previsto no artigo 2º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, a República não fez parte do rol das cláusulas intocáveis. Após sua realização, entretanto, não há qualquer dúvida: a República é cláusula pétrea.

11. Federação diz respeito à forma de Estado.
12. Numa Federação, os Estados Federados, ou ainda, as chamadas vontades parciais devem participar na formação da vontade geral.
13. Apesar do artigo 2º, da Constituição Federal, falar em tripartição do poder, trata-se, em verdade, de tripartição de funções do Estado.
14. Esse esquema nasceu com o objetivo de prevenir o arbítrio estatal e assegurar as liberdades individuais, que se concretiza com a idéia de freios e contrapesos recíprocos – “cheks and balances”.
15. A noção de segurança liga-se à de ausência de perigo, e a de segurança jurídica, atrela-se às idéias de certeza e de previsibilidade, garantidas, em matéria tributária, pelos princípios da Legalidade, da Anterioridade, da Irretroatividade e da Universalidade da Jurisdição.
16. O Princípio da Anterioridade veio em substituição ao Princípio da Anualidade.
17. O sentido no qual foi empregado o vocábulo “cobrado”, no que atina ao Princípio da Anterioridade, é o mesmo de “exigido”.
18. A previsão da Anterioridade Genérica não mais assegurava plenamente a previsibilidade para a qual foi concebida, razão pela qual a competência constitucional reformadora estendeu a determinados impostos a anterioridade prevista no artigo 195, § 6º, da Constituição Federal de 1988, a chamada Anterioridade Nonagesimal.
19. O Princípio da Anterioridade determina a postergação da eficácia da lei que instituir ou majorar o tributo.
20. As reduções ou revogações de isenções devem respeito ao Princípio da Anterioridade. A afirmação de que, nos casos de extinção de isenções concedidas com prazo determinado, não tem lugar o Princípio da Anterioridade, só será verdadeira se a isenção disser respeito aos tributos excepcionados da observância da Anterioridade Genérica e da Nonagesimal. Nos demais casos, não será necessária a observância da Anterioridade se, entre o início da vigência da lei que estabelece a isenção e a sua extinção ou revogação, decorrer período coincidente com aqueles dispostos no artigo 150, III, *b* e *c*, da Constituição Federal de 1988.

21. O decreto que elevar as alíquotas do IPI, por ocasião do desempenho da prerrogativa conferida pelo artigo 153, § 1º, da Constituição Federal, deve observar o Princípio da Anterioridade.

22. A redução do prazo para pagamento do tributo deve respeitar o Princípio da Anterioridade.

23. O conteúdo do Princípio da Irretroatividade pode ser estabelecido como a idéia de que a lei nova não poderá incidir sobre fatos ocorridos antes do início de sua vigência.

24. É por meio do Princípio da Legalidade que se realiza a idéia de autoimposição normativa, ou ainda, no específico campo tributário, a idéia de autotributação. Isso significa que são os destinatários da norma que estabelecem os seus contornos, por meio dos seus representantes – membros do Poder Legislativo – eleitos para tal fim.

25. O Princípio da Legalidade determina que somente a lei, ato de competência exclusiva do Poder Legislativo – federal, estadual ou municipal –, pode criar ou aumentar tributos.

26. Não é possível o estabelecimento de qualquer dos critérios da regra-matriz de incidência tributária por meio de decreto, muito embora as alíquotas do IPI sejam veiculadas por meio do Decreto n. 6.006, de 28 de dezembro de 2006.

27. A decisão política acerca do emprego do tributo com fins fiscais ou extrafiscais é matéria que está fora dos limites da Ciência do Direito em sentido estrito, sendo parte integrante da Política do Direito. Entretanto, a previsão da tributação extrafiscal e do caminho a ser trilhado para a sua utilização, encontram-se no direito positivo. Dessa forma, são objeto da Ciência do Direito.

28. A prerrogativa concedida pelo artigo 153, § 1º, da Constituição Federal, é exclusiva do Presidente da República, ou daquele que esteja temporariamente exercendo essa função.

29. Essa permissão deverá respeitar os limites estabelecidos pela lei. Não é dado ao Poder Executivo, ao seu bel prazer, alterar as alíquotas desses impostos. Poderá fazê-lo tão-somente dentro das balizas estabelecidas pelo Poder Legislativo.

30. A lei a que alude o § 1º do artigo 153 da Carta Magna não foi, ainda, editada. Satisfez-se, o Poder Legislativo, com a questionável recepção parcial do Decreto-Lei nº 1.199, de 27 de dezembro de 1971.

31. O decreto-lei nº 1.199/71 não poderia ter sido recepcionado pela Constituição Federal de 1988, em virtude de numerosas contrariedades com a Constituição de 1967, na redação da Emenda Constitucional nº 1/69. Dessa forma, não há como ignorar o fato de se estar diante de inconstitucionalidade por omissão, na medida em que o legislador não se desincumbiu de editar a lei prevista pelo artigo 153, § 1º, da Constituição Federal de 1988.

32. O mesmo decreto-lei nº 1.199/71 é materialmente inconstitucional, por ostentar numerosas contrariedades com a Constituição Federal de 1988.

33. O decreto que, com base no decreto-lei nº 1.199/71, elevar as alíquotas do IPI deverá ser motivado.

34. Estar-se-á diante de “urgência” ou de matéria urgente, quando a edição dos atos normativos a ela referentes não puder aguardar até cem dias, que é o prazo máximo de aprovação de lei ordinária em regime de urgência, quando houver emenda do Senado Federal.

35. Regra geral, não há lugar para Medida Provisória em matéria tributária. Além de afrontar o Princípio da Separação das Funções do Estado e o Princípio da Estrita Legalidade, não é possível compatibilizá-la com o Princípio da Anterioridade. A não ser nos casos de alteração de alíquotas dos impostos previstos no artigo 153, § 1º, da Constituição Federal, e isso, tão-somente, se o Presidente da República optar por compartilhar o exercício da competência que lhe é privativa, com o Poder Legislativo.

36. A igualdade prevista no artigo 5º, II, da Constituição Federal, é a igualdade material.

37. Três são os fatores que se devem considerar por ocasião da tentativa de identificação da *quebra da isonomia*. O primeiro refere-se ao fator de *discrímen* (elemento de desigualação). O segundo diz com a correlação lógica abstrata entre o fator de *discrímen* e a diferença de tratamento estabelecida. E, por fim, o terceiro alude à necessidade de conformidade entre a correlação lógica e os valores ou interesses constitucionais, ou seja, se, “*in concreto*”, afina-se, a discriminação procedida, com as diretrizes constantes do Texto Constitucional.

38. O Princípio da Capacidade Contributiva é manifestação do Princípio da Igualdade em matéria tributária. É ele o fator de *discrímen*, no âmbito dos tributos, para tratar os desiguais de forma desigual e, assim, alcançar a igualdade material.

39. O Princípio da Capacidade Contributiva encerra a idéia de que somente fatos reveladores de riqueza poderão ser eleitos como hipóteses de incidência tributária.

40. A capacidade contributiva absoluta ou objetiva é aquela que se identifica no momento da eleição do fato que será abstratamente descrito na hipótese de incidência tributária.

41. A capacidade contributiva relativa ou subjetiva refere-se diretamente à figura do sujeito individualmente considerado e, ainda, à proporção entre a base de cálculo e o fato ocorrido.

42. Nos impostos, regra geral, a capacidade contributiva predominante é a objetiva.

43. O sujeito possui capacidade econômica quando é apto a obter riqueza. Se essa riqueza for superior ao valor necessário para fazer frente às despesas relativas à manutenção do mínimo vital e, ainda, se houver relação jurídica tributária entre ele e o Estado, o sujeito passa a demonstrar capacidade contributiva. Por esse motivo chamam-na de *capacidade econômica específica*. A capacidade financeira, por sua vez, está diretamente ligada com a idéia de liquidez. Ostentará capacidade financeira aquele que possuir recursos suficientes para saldar as obrigações no tempo e na forma assumidas.

44. A Capacidade Contributiva está localizada na faixa compreendida entre o chamado mínimo vital – que é o seu limite inferior – e o confisco, que a confina no que se refere ao limite superior.

45. As necessidades básicas dispostas no inciso IV do artigo 7º da Constituição Federal integram o chamado mínimo vital, estando, ou pelo menos devendo estar, a salvo da tributação.

46. A idéia de proibição do confisco está atrelada à defesa do direito de propriedade.

47. A proibição veiculada pelo artigo 150, IV, da Constituição Federal, aplica-se também aos chamados impostos indiretos.

48. Também nos chamados impostos indiretos, o Princípio da Capacidade Contributiva tem lugar. Entretanto, sua aplicação será diversa da dos impostos diretos, na medida em que não há como medir, de forma absoluta, as características pessoais daquele que será atingido pelo gravame, a fim de individualizar sua capacidade contributiva subjetiva ou relativa.

49. Os princípios da Seletividade e da Não-Cumulatividade realizam a capacidade contributiva.

50. O Princípio da Seletividade realiza-se pela alteração de alíquotas. À medida que o grau de essencialidade do produto aumenta, suas alíquotas devem necessariamente diminuir, e, quanto maior o grau de superfluidade ou ainda de nocividade do produto, maior devem ser as alíquotas estabelecidas.

51. O legislador do IPI, no momento político da eleição dos negócios jurídicos tributáveis, compara os produtos que estão no campo de incidência, e, diante disso, atribui-lhes alíquotas diferenciadas.

52. O critério de seleção desses produtos é a essencialidade.

53. É na própria Constituição que se deve buscar o caminho para encontrar o que se entende por essencial.

54. A Constituição estabelece o que entende por essencial, não só no inciso IV do artigo 7º, como em outros dispositivos constitucionais.

55. A noção do que se entende por essencial não é estanque no espaço e no tempo.

56. Nos casos, de tributação extrafiscal, apesar de haver um afastamento do Princípio da Capacidade Contributiva, jamais será ele total, devendo sempre ser observados os limites inferior e superior da capacidade contributiva, quais sejam, o mínimo vital e o respeito à não confiscatoriedade.

57. Incumbe ao Poder Judiciário controlar a observância ao Princípio da Seletividade, quando da atividade legislativa de estabelecimento das alíquotas do IPI.

58. O único enunciado prescritivo constitucional que tem relevância para a revelação dos exatos lindes do Princípio da Não-cumulatividade, no que se refere ao IPI, é o artigo 153, § 3º, II.

59. O Princípio da Não-Cumulatividade é manifestação do Princípio da Capacidade Contributiva objetiva, vez que faz com que a tributação recaia tão-somente sobre a parcela correspondente à operação praticada individualmente. Assim, cada sujeito passivo apenas arcará com o tributo incidente sobre a operação que realizou, não sendo atingido pelos tributos incidentes nas operações anteriores ou posteriores.

60. O desenho constitucional do IPI veda sua incidência em cascata, impedindo que se tribute todo o montante da operação anterior. Isso, se a operação

for plurifásica, não havendo como se falar em não-cumulatividade nos casos de operação monofásica.

61. A regra-matriz do direito ao crédito independe da regra-matriz de incidência tributária.

62. É irrelevante para o nascimento do direito ao crédito que o imposto tenha sido lançado ou que seja ele incidente na operação anterior.

63. A espécie de não-cumulatividade utilizada pelo legislador do IPI foi a técnica do crédito físico, importada da França, apesar de estar em voga naquele país a técnica do crédito financeiro.

64. O fato de uma das operações da cadeia ser isenta, imune, não-tributada ou tributada à alíquota zero, não gera nenhuma consequência para o direito ao crédito.

65. Mesmo nos casos em que o produto final seja desonerado, haverá lugar para a manutenção do crédito.

Capítulo 4 – O ANTECEDENTE DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IPI

1. Ao critério material da hipótese incumbe descrever a conduta humana que, se ocorrer, fará nascer a obrigação de recolher aos cofres públicos o “*quantum*” relativo ao IPI. Esse critério é composto por um verbo pessoal e transitivo, ou seja, de predicação incompleta, o qual sempre requererá um complemento.

2. Para se descobrir o critério material possível da hipótese de incidência tributária do IPI é necessário voltar os olhos para o enunciado do artigo 153, IV, da Constituição Federal de 1988.

3. As noções de produto industrializado e, conseqüentemente, a de industrialização são fundamentais para o estabelecimento do critério material da regra-matriz de incidência do IPI.

4. O primeiro passo a fim de individualizar o que se pode entender por produto industrializado é confrontar a materialidade do IPI com as demais materialidades dos impostos previstos pela Constituição.

5. A operação a que se refere o parágrafo único do artigo 46 do Código Tributário Nacional é a de industrialização.

6. De acordo com o Regulamento do IPI, são modalidades de industrialização: i) a transformação; ii) o beneficiamento; iii) a montagem; iv) o acondicionamento ou o reacondicionamento; e v) a renovação ou o recondicionamento;

7. Haverá transformação quando houver o deslocamento do produto resultante da industrialização para nova classificação fiscal, distinta da do insumo.

8. A transformação inegavelmente caracteriza uma operação de industrialização.

9. Nos casos de beneficiamento, cabe ao intérprete ou ao aplicador do direito identificar qual é a prestação preponderante. Se for a entrega da coisa, incidirá o IPI, caso seja a prestação de um fazer, terá lugar o ISS.

10. A montagem muito se aproxima de uma prestação de serviço, que é materialidade do ISS. Deve-se proceder à análise caso a caso com o escopo de identificar a prestação preponderante.

11. O acondicionamento ou reacondicionamento é flagrante prestação de serviço, muito distante da noção de industrialização.

12. A renovação ou recondicionamento é inegável prestação de serviço,

13. A redação do Texto Constitucional conduz à conclusão de que não é a ação de *industrializar* que será alcançada pela tributação, e sim um momento a ela ulterior. O IPI incidirá em uma conduta posterior à industrialização.

14. O complemento do verbo transitivo, núcleo da hipótese de incidência tributária do IPI é “operações com produtos industrializados”.

15. O verbo integrante do critério material é o “realizar” e, o critério material da hipótese de incidência tributária do IPI, em sua integralidade constitucional, é “realizar operações com produtos industrializados”.

16. O termo operações é sinônimo de negócio jurídico.

17. A “saída do respectivo estabelecimento industrial” não é a hipótese de incidência tributária do IPI, mas tão-somente o seu critério temporal.

18. Exclusivamente a realização de uma operação com produtos industrializados, entendida essa como negócio jurídico, é que autorizará a incidência normativa do IPI.

19. Esse negócio deve ser real.

20. Nas transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, incidirá o IPI. Trata-se de um caso de criação do direito.

21. O IPI decorre de uma relação jurídica cuja prestação consiste num dar e que, portanto, pelo seu conteúdo patrimonial, pode ser chamada de obrigação de dar.

22. O desembaraço aduaneiro é a última etapa do chamado “despacho aduaneiro” e tem por escopo acompanhar a importação fiscalizando-a, identificando, lançando e cobrando os impostos porventura incidentes. e, por fim, desembaraçando o produto. Sesembaraçar é o ato terminativo do procedimento de importação, por meio do qual a autoridade permite que o bem seja entregue ao importador.

23. O desembaraço aduaneiro não é a hipótese de incidência do IPI. É apenas o seu critério temporal.

24. O decreto que regulamentou o IPI extrapolou sua competência regulamentar e pretendeu estender a abrangência da incidência do IPI aos produtos estrangeiros, sobre os quais, pelo desenho constitucional, só incide o de Importação.

25. Incidirá imposto de importação somente sobre produtos estrangeiros, entendidos como produzidos fora do território nacional.

26. Aquele que importa um produto industrializado do exterior realiza uma operação jurídica com produto industrializado. Nesse caso, porém, o imposto que ocupa posição preponderante é o de importação, que foi criado para incidir nessa específica situação.

27. Embora o nome seja diverso – Imposto de Importação num caso, e IPI-Importação, no outro – a natureza jurídica de ambos, pela análise das suas hipóteses de incidência e das suas bases de cálculo, é a mesma, pois coincidentes tanto as hipóteses quanto as bases.

28. O critério temporal do IPI-Importação é o desembaraço aduaneiro, enquanto o do Imposto de Importação pode ser o momento do registro da declaração de importação, como também o momento da entrada do bem no território nacional.

29. Apesar da errônea denominação de “IPI” atribuída pelo legislador ao adicional do Imposto de Importação, não houve mácula à distribuição constitucional de competências tributárias, desde que tanto o Imposto de Importação quanto o IPI integram a faixa de competência da União.

30. O “*bis in idem*”, nesse caso, é constitucional.

31. o IPI-Importação é, em verdade, adicional ou sobre-imposto de Importação.

32. O regime jurídico aplicável ao IPI-Importação é o do Imposto de Importação, e não o do IPI.

33. Nos casos de reimportação de produtos brasileiros, anteriormente exportados, o imposto incidente é o IPI, e não o sobre-imposto de importação, ao qual, por um mero capricho, o legislador chama de IPI-Importação.

34. Ao desenhar a hipótese de incidência do IPI, nas arrematações, o legislador novamente foi infeliz, na medida em que tomou o critério temporal como hipótese.

35. Inexiste, atualmente, interesse prático no exame do IPI incidente nas arrematações.

36. Os casos de possíveis conflitos de competência, envolvendo o IPI e os tributos incidentes sobre o consumo, de competência dos Estados e dos Municípios, são da modalidade heterogênea.

37. Tanto na materialidade do IPI, quanto na materialidade do ICMS, estão presentes bens móveis e corpóreos. A primeira diferença reside no fato de que, num dos casos, esse bem móvel e corpóreo é um produto industrializado, e, no outro, é uma mercadoria. Ambas são prestações de dar.

38. Somente haverá lugar para conflito entre o ISS e o IPI quando se considerar a materialidade “realizar operações com produtos industrializados”, equivocadamente descrita pelo legislador como a saída do produto industrializado do estabelecimento industrial.

39. O aspecto ou critério material do Imposto Sobre Serviços é prestar serviço sob regime de direito privado, não sujeito ao regime trabalhista, em favor de terceiro, a título oneroso, considerando-se serviço como o esforço pessoal do prestador, seja ele preponderantemente físico ou, em maior proporção, intelectual e, evidentemente, que não esteja no âmbito de incidência do ICMS.

40. A materialidade presente na hipótese de incidência tributária do IPI consiste em uma prestação de *dar*, enquanto a materialidade prevista na hipótese de incidência tributária do ISS é uma prestação de *fazer em sentido estrito*.

41. O mencionado fazer em sentido estrito não deve ser uma prestação-meio, mas sim uma prestação-fim.

42. Os conflitos são impossíveis em nível lógico-jurídico, aparecendo somente no plano da execução.

43. A própria Constituição cria o ferramental próprio para afastar as hipóteses de conflito. Trata-se da lei complementar prevista em seu artigo 146.

44. As hipóteses de conflito de competência cingem-se às prestações de serviço associadas ao fornecimento de materiais. Somente no serviço associado ao fornecimento de materiais é que tem lugar o eventual conflito de competência entre o ISS e o IPI.

45. O caso da industrialização por encomenda é ponto de atrito entre o IPI e o ISS.

46. Nos casos de industrialização por encomenda, soma-se ao dar próprio das operações com produtos previamente industrializados, um fazer.

47. Resolvemos o conflito de competência pela observação da *primazia do objeto da relação jurídica*. Se a supremacia for da prestação de *dar*, incidirá o IPI. Caso contrário, em que a primazia seja da prestação de *fazer em sentido estrito*, incidirá o ISS.

48. Nos casos de industrialização por encomenda, a primazia é da prestação de fazer em sentido estrito, sendo, portanto, tributável pelo ISS.

49. No caso do IPI, somente o estabelecimento produtor – industrial – ou quem a ele a lei equiparar é que poderá realizar o fato abstratamente descrito na hipótese de incidência, mesmo que, ao realizá-lo, não possua personalidade jurídica.

50. No critério espacial, encontram-se as coordenadas de espaço no qual, se ocorrer o fato abstratamente descrito na hipótese de incidência, nascerá a relação jurídica tributária.

51. Na primeira materialidade do IPI – realizar operações com produtos industrializados – o fato poder-se-á realizar em qualquer ponto do território nacional. Regra geral, dar-se-á como consumado, apenas, quando o produto deixar o estabelecimento industrial.

52. Na segunda materialidade do IPI – reimportação de produtos industrializados anteriormente exportados – o critério espacial é a repartição alfandegária.

53. Na terceira materialidade do IPI – arrematação de produtos industrializados – o critério espacial será qualquer localidade em que haja leilões de produtos industrializados.

54. No critério temporal estão dispostas as coordenadas de tempo no qual se considerará ocorrido o fato jurídico tributário.

55. O critério temporal da hipótese de incidência relativa à primeira materialidade do IPI – realizar operações com produtos industrializados – é a saída do produto do estabelecimento industrial ou a ele equiparado.

56. O critério temporal do IPI não é a tradição da coisa, razão pela qual mesmo nos casos em que ocorrer furto ou roubo do produto industrializado, após a sua saída do estabelecimento industrial, com transporte da própria indústria, haverá incidência do IPI.

57. Nos casos de reimportação de produtos industrializados nacionais anteriormente exportados, o legislador elegeu como critério temporal a ocasião do desembaraço aduaneiro.

58. Nas arrematações, o critério temporal será o momento em que ocorrer a arrematação do produto industrializado.

Capítulo 5 – O CONSEQUENTE DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IPI

1. O detentor da competência tributária estabelecida constitucionalmente para instituir o IPI – a União – é o sujeito ativo da relação jurídica tributária.

2. Poderão ser alçados à condição de sujeitos passivos da obrigação tributária os contribuintes e os responsáveis tributários.

3. O responsável administrativo não integra qualquer relação tributária, e sim uma relação administrativa de cunho sancionador.

4. O contribuinte é aquele que possui relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário ensejador da relação jurídica tributária. O responsável tributário é terceira pessoa que mantém vinculação pessoal e indireta com o fato jurídico, cuja responsabilidade lhe seja atribuída por meio de lei. O responsável administrativo é quem não guarda qualquer relação com o fato jurídico tributário e é alçado à condição de sujeito passivo pelo descumprimento de um dever administrativo de cuidado.

5. Na materialidade do IPI que diz respeito à realização de operações com produtos industrializados, o contribuinte será o industrial ou a quem a lei a ele

equiparar e o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça ao industrial ou a quem for a ele equiparado.

6. Na materialidade do IPI que diz respeito às reimportações de produtos industrializados brasileiros, o contribuinte será o importador ou quem a ele a lei equiparar.

7. O importador é aquele que realiza ou deflagra a importação, ou melhor, aquele que manifesta a vontade de trazer produto industrializado do exterior e em cujo nome o produto é trazido do exterior.

8. Pelo fato de ser considerado *importador* – contribuinte do IPI – aquele que demonstra o “*animus*” de importar o produto industrializado e, ainda, em cujo nome a importação é registrada, óbice algum há que impeça à pessoa física importadora de ser obrigada ao pagamento do IPI.

9. Ao contrário do ICMS que é imposto incidente sobre a *circulação de mercadorias*, o IPI incide sobre a *realização de operações com produtos industrializados*. Não se mostra necessário, para a incidência do IPI, a realização de um ato de comércio. O contribuinte do IPI, ao contrário do ICMS, não precisa necessariamente ser comerciante. Qualquer pessoa pode ser alçada pela Lei como contribuinte do IPI. Basta, para tanto, que realize uma operação com produto industrializado.

10. As importações ditas por encomenda ou por conta e risco são aquelas nas quais a empresa importadora adquire os produtos com recursos próprios – em decorrência de encomenda ou de pesquisa de mercado – e os registra em seu nome. Posteriormente, após a sua introdução no território nacional e seu desembaraço aduaneiro, vende-os para adquirentes do mercado interno.

11. As importações por conta e ordem de terceiro são aquelas geralmente realizadas pelas chamadas *trading companies*, que são contratadas por um terceiro, sendo meras agentes agindo em nome do adquirente, ou seja, prestando-lhe um serviço.

12. Será contribuinte do IPI nas arrematações o arrematante.

13. O transportador somente será considerado responsável tributário se mantiver vinculação com o fato jurídico tributário, ou seja, se for um dos sujeitos do negócio jurídico realizado com o produto industrializado.

14. Não havendo a mencionada vinculação com o fato, a responsabilidade não será tributária, e sim da espécie administrativa de cunho sancionador.

15. No que se refere a qualquer possuidor, assim como no caso do transportador, é preciso distinguir entre duas espécies de possuidor, o que se enquadra entre os responsáveis tributários, ou entre os responsáveis administrativos.

16. O primeiro adquirente, inegavelmente, estará diretamente ligado ao fato jurídico tributário, pois terá participado da operação jurídica (negócio jurídico). Nesses casos, a responsabilidade será tributária.

17. Caso não seja o primeiro adquirente, a responsabilidade será aquela administrativa de cunho sancionador em razão da inobservância de um dever de cuidado.

18. A legislação enseja a criação de responsáveis tributários, por meio da concessão de Regimes Especiais.

19. A base de cálculo constitucionalmente possível, nos casos de realização de operações com produtos industrializados, somente poderá ser o valor dessa operação.

20. Com a alteração promovida pela inconstitucional Lei nº 7.798/89 no artigo 14 da Lei nº 4.502/64, o Fisco passou a incluir na base de cálculo do IPI o valor cobrado a título de frete.

21. Ocorre que o frete é negócio jurídico autônomo – prestação de serviço de transporte –, sendo tributado pelo ISS ou pelo ICMS, a depender do caso.

22. O Fisco também pretendeu fazer incidir o IPI sobre os juros decorrentes das vendas financiadas ou a prazo de produtos industrializados. Estar-se-ia diante de mais uma inconstitucionalidade, na medida em que os juros não guardam qualquer relação com o valor da operação realizada com os produtos industrializados. Os juros remuneram o capital. Sobre eles, poderia, eventualmente, incidir IOF, mas não IPI.

23. O § 2º, do artigo 14, da Lei nº 4.502/64, com a redação que lhe conferiu o artigo 15 da Lei nº 7.798/89, invalidamente, impõe limitações que acabam por ampliar, sem fundamento legal, a base de cálculo do imposto, infirmo sua hipótese de incidência, no que diz respeito aos descontos incondicionais.

24. A base de cálculo possível, estabelecida constitucionalmente, é o valor da operação com produtos industrializados objeto do negócio jurídico. Os descontos que são dele (valor) abatidos não poderão sofrer a incidência do IPI, sob pena de

tributar-se riqueza inexistente, configurando tributação que fere os Princípios da Capacidade Contributiva e da Proibição de Confisco.

25. A legislação do IPI prevê hipótese de tributação fixa, a qual ocorre, por exemplo, sobre bebidas.

26. A tributação fixa afronta o Princípio da Igualdade e da Capacidade Contributiva de forma direta.

27. No que se refere à base de cálculo, nos casos de reimportação de produtos industrializados, não há que se falar em acréscimo do Imposto de Importação em sua base de cálculo, uma vez ser ele o próprio imposto de importação com outro nome.

28. A base de cálculo será a mesma utilizada pelo Imposto de Importação, ou seja, o denominado *preço normal*. Esse preço normal é o chamado valor aduaneiro, apurado segundo as normas do artigo 7º do GATT.

29. O artigo 7º do GATT não pode ser diretamente aplicado no direito brasileiro. Primeiro deve passar por procedimento específico para ser recepcionado pelo direito interno.

30. Sobre a força vinculante dos tratados em relação aos cidadãos do Estado signatário formaram-se duas correntes: Para os monistas, tanto o Direito Internacional quanto o Direito Interno fazem parte do mesmo ordenamento jurídico. Essa corrente subdivide-se naqueles que aceitam a *tese do primado do direito internacional* e na dos que adotam a *tese do primado do direito interno*. Os dualistas, por sua vez, entendem que o Direito Internacional e o Direito Interno são ordenamentos jurídicos estanques, incomunicáveis.

31. A Constituição privilegia o *dualismo*, sendo necessário que o conteúdo dos tratados seja incorporado pelo Direito Interno.

32. O artigo 98 do Código Tributário Nacional é inconstitucional por dispor de matéria de competência exclusiva do Poder Constituinte originário.

33. O Acordo de Valoração Aduaneira estabelece os métodos possíveis para o estabelecimento do valor aduaneiro, considerado este como o valor das mercadorias para fins de incidência dos impostos aduaneiros. Esses métodos são seqüenciais e sucessivos, sendo que o segundo somente será utilizado se impossível se utilizar o primeiro, o terceiro somente nos casos em que o segundo não sirva, e assim por diante.

34. A existência de um *valor tributável mínimo* fere o Princípio da Capacidade Contributiva, na medida em que se os produtos forem vendidos por valor menor do que aqueles considerados mínimos pela legislação, haverá tributação de riqueza inexistente.

35. A alíquota é, na maioria dos casos, aquele percentual que será aplicado sobre a base de cálculo para alcançar o montante devido a título de tributo.

36. É por meio das alíquotas que o legislador ordinário realiza o Princípio Constitucional da Seletividade previsto em seu artigo 153, § 3º, I.

CONCLUSÃO GERAL

Quando nos propusemos a examinar as prescrições constitucionais e infraconstitucionais – e até mesmo algumas regulamentares – do IPI, não imaginávamos que o tributo apresentava tantas particularidades.

Tantas questões, no IPI, podem ser objeto de investigação que, é até mesmo possível dizer que, este tributo é, de certa forma, ainda hoje, desconhecido.

Além disso, após percorrermos os dispositivos constitucionais e infraconstitucionais do IPI, concluímos que se trata de imposto complexo, que desempenha tanto a função extrafiscal quanto a fiscal.

Surpreendemo-nos, é importante registrar, com a interpretação que faz a jurisprudência dos mais diversos dispositivos relativos ao IPI. Muitas delas nos parecem equivocadas. Em suas decisões, quase sempre se privilegia a Administração em detrimento do contribuinte. A jurisprudência está em descompasso com a doutrina. Parece, até mesmo, que fazem parte de mundos diferentes; intocáveis.

REFERÊNCIAS

1. ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de filosofia**. 4.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
2. ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. **Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales**. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2006.
3. ALESSI, Renato. La funzione tributaria in generale. In: ALESSI, Renato; STAMMATTI, Gaetano. **Istituzione di Diritto Tributario**. Turim: UTET, 1965.
4. ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**. 2. ed. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 2007.
5. AMARAL, Francisco. **Direito civil: introdução**. 5.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.
6. AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12.ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.
7. _____. Irretroatividade e anterioridade da lei tributária. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTARIO, 1., 1998, Vitoria. **Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1998.
8. ANDRADE, André Renato Miranda. A regra-matriz de incidência do ICMS e a inexistência de imunidade no serviço de transporte de energia elétrica, in: **Direito tributário atual**. Curitiba : Juruá, 2000
9. _____. **ICMS: constituição, direito comparado e regra-matriz de incidência**. Orientador: José Roberto Vieira. 2001. 275 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Jurídicas, Curitiba, 2001.
10. ARAÚJO, Nádya de Araújo. **Direito internacional privado: teoria e prática brasileira**. Rio de Janeiro, Renovar, 2003.
11. ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário**. São Paulo: RT, 1969.
12. _____. **Hipótese de incidência tributária**. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
13. _____. **O decreto-lei na constituição de 1967**. São Paulo: RT, 1967.
14. _____. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968.
15. _____. **República e constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

16. ATALIBA, Geraldo; GONÇALVES, José Artur Lima. Carga tributária e prazo de recolhimento do tributo, **Revista de direito tributário**, São Paulo, Malheiros, n.45, jul./set. 1988.
17. ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Hipótese de incidência do IPI, In: **Revista de direito tributário**, v. 37, São Paulo, Malheiros, julho/setembro, 1986.
18. ÁVILA, Humberto Bergmann. O princípio da isonomia em matéria tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005.
19. _____. Princípios e regras e a segurança jurídica. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito**. São Paulo: Noeses, 2005.
20. _____. Repensando o 'Princípio da supremacia do interesse público sobre o particular', In: PAQUALINI, Alexandre et al. **O direito público em tempos de crise: estudos em homenagem a Ruy Ruben Ruschel**. Porto Alegre : Livraria do Advogado, 1999.
21. _____. **Sistema constitucional tributário**, São Paulo, Saraiva, 2004.
22. _____. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 5. ed. São Paulo : Malheiros, 2006.
23. AZEVEDO, Álvaro Villaça de. **Teoria geral das obrigações**. 8. ed. São Paulo: RT, 2000.
24. BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
25. BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto à norma**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
26. BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. São Paulo: Editora Papagaio, 2003.
27. BARRETO, Aires Fernandino. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.
28. _____. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo : Saraiva, 2009.
29. _____. **ISS na Constituição e na Lei**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2005.
30. BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006.

31. BECHARA, Evanildo. **Moderna gramática portuguesa**. 37.ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2009.
32. BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.
33. BERLINI, Antonio. **Principios de derecho tributario**. Trad. Fernando Vicente-Arche Domingo. Madri: Derecho Financiero, 1964.
34. BIRENBAUM, Gustavo. Classificação: obrigações de dar, fazer e não fazer. In: TEPEDINO, Gustavo (Org.). **Obrigações: estudos na perspectiva civil-constitucional**. Rio de Janeiro, Renovar, 2005.
35. BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. 3. ed. Bauru :Edipro, 2005.
36. _____. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10. ed. Brasília: UnB, 1999.
37. BOLAN, Ricardo Ferreira. **Regimes especiais: IPI, ICMS**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2004.
38. BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**.12.ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
39. _____. **Teoria do estado**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
40. BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **IPI e ICMS: fundamentos da técnica não cumulativa**. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.
41. BORGES, José Alfredo. O princípio da anterioridade em matéria tributária. **Revista de direito tributário**, São Paulo: Malheiros, v.23-24, jan./jun. de 1983.
42. BORGES, José Souto Maior. **A fixação em lei complementar das alíquotas máximas do Imposto sobre serviços**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
43. _____. Aspectos fundamentais da competência municipal para instituir o ISS (do Decreto-Lei n. 406/68 à LC n. 116/2003). TORRES, Heleno Taveira. **ISS na Lei complementar 116/2003 e na Constituição**. Barueri: Manole, 2004.
44. _____. **Ciência feliz: sobre o mundo jurídico e outros mundos**. Recife: Fundação de Cultura da Cidade do Recife, 1994.
45. _____. **Curso de direito comunitário: instituições de direito comunitário comparado: União Européia e MERCOSUL**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
46. _____. ISS e serviços de vigilância prestados por empresa privada. **Revista de direito tributário**, v. 2, 1977.
47. _____. O direito como fenômeno lingüístico: o problema de demarcação da ciência jurídica, sua base empírica e o método hipotético-dedutivo. **Anuário do**

mestrado em direito, Recife: Universidade Federal de Pernambuco, v. 4, jan./dez./1988.

48. _____. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
49. BOROWSKI, Martin. **La estructura de los derechos fundamentales**. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2003.
50. BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Fundamentos do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados)**. São Paulo: RT, 2002.
51. _____. Linhas básicas do IPI. **Revista de direito tributário**, São Paulo: Malheiros, v. 13-14, jul./dez. 1980.
52. _____. **IPI: princípios e estrutura**. São Paulo: Dialética, 2009.
53. _____. Princípio da anterioridade: uma proposta para a sua interpretação. **Revista dialética de direito tributário**, São Paulo, n. 83, ago. 2002, p. 29-30.
54. BOTTALLO, Eduardo Domingos; MELO, José Eduardo Soares de. **Comentários às súmulas tributárias do STF e do STJ**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2007.
55. BRAGHETTA, Daniela de Andrade. IPI: descontos incondicionados. **Revista de direito tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 83, p. 249-259.
56. BRASIL. Supremo Tribunal Federal, **Ag no RExt nº 430.720-1-RJ**, Relator Ministro Cezar Peluso, Disponível em <http://www.stf.jus.br>, Acesso em 11.dez.2009.
57. _____. **Ag no RExt nº 531.263-1/PR**, Relator: Ministro Eros Grau, Disponível em <http://www.stf.jus.br>, Acesso em 11.dez.2009.
58. _____. **AgReg no RExt nº 293.511-5-RS**, Relator Ministro Celso de Mello, Disponível em <http://www.stf.jus.br>, Acesso em 11.dez.2009.
59. _____. **AgReg RExt nº 255.682-3-RS**. Relator: Ministro Carlos Velloso. Disponível em <http://www.stf.jus.br> Acesso em: 11 dez. 2009.
60. _____. **AgReg RExt nº 501.773-7-SP**. Relator: Ministro Eros Roberto Grau. Disponível em: <http://www.stf.jus.br> Acesso em; 11 dez. 2009.
61. _____. **AI nº 460.422-AgR**, Relator: Ministro Celso de Mello, Disponível em <http://www.stf.jus.br>, Acesso em 11.dez.2009.

62. _____. **ED no RExt nº 593.772-1/SC**, Relator: Ministro Celso de Mello, Disponível em <http://www.stf.jus.br>, Acesso em 11.dez.2009.
63. _____. **Emb. Dec. No Ag. Reg. no RExt nº371.898-3-PR**, Relatora Ministra Ellen Gracie, Disponível em <http://www.stf.jus.br>, Acesso em 11.dez.2009.
64. _____. **Emb. Dec. no RExt nº 488.357-1-PR**, Relatora Ministra Ellen Gracie, Disponível em <http://www.stf.jus.br>, Acesso em 11.dez.2009.
65. _____. **REX nº 191.346-1-RS**. Relator: Ministro Carlos Velloso. Disponível em: <http://www.stf.jus.br> Acesso em: 11 dez. 2009.
66. _____. **REExt nº 203.075-9-DF**. Relator: Ministro Ilmar Galvão; Redator para Acórdão: Ministro Maurício Corrêa. Disponível em: <http://www.stf.jus.br> Acesso em 11 dez. 2009.
67. _____. **REExt nº 225.608-2**. Relator: Ministro Carlos Velloso. Disponível em: <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 8 dez. 2009.
68. _____. **REExt nº 298.630-5-SP**. Relator: Ministro Moreira Alves. Disponível em: <http://www.stf.jus.br> Acesso em: 11 dez. 2009.
69. _____. **REExt nº 212.484-2-RS**, Relator Ministro Ilmar Galvão, Redator para acórdão: Ministro Nelson Jobim, Disponível em <http://www.stf.jus.br>, Acesso em 11.dez.2009.
70. _____. **REExt nº 350.4461-PR**, Relator Ministro Nelson Jobim, Disponível em <http://www.stf.jus.br>, Acesso em 11.dez.2009.
71. _____. **REExt nº 353.657-5-PR**, Relator Ministro Marco Aurélio, Disponível em <http://www.stf.jus.br>, Acesso em 11.dez.2009.
72. _____. **REExt nº 353.668-1-PR**, Relator Ministro Nelson Jobim, Disponível em <http://www.stf.jus.br>, Acesso em 11.dez.2009.
73. _____. **REExt nº 357.277-6-RS**, Relator Ministro Nelson Jobim, Disponível em <http://www.stf.jus.br>, Acesso em 11.dez.2009.
74. _____. **REExt nº 358.493-6-SC**, Relator Ministro Ilmar Galvão, Redator para acórdão Ministro Nelson Jobim, Disponível em <http://www.stf.jus.br>, Acesso em 11.dez.2009.

75. _____. **RExt nº 370.682-9-SC**, Relator Ministro Ilmar Galvão, Relator para acórdão Ministro Gilmar Mendes Disponível em <http://www.stf.jus.br>, Acesso em 11.dez.2009.
76. _____. **RExt nº 460.785-9-RS**, Relator Ministro Marco Aurélio, Disponível em <http://www.stf.jus.br>, Acesso em 11.dez.2009.
77. _____. **RExt nº 475.551-3-PR**, Relator Ministro Cezar Peluso, Redatora para acórdão Ministra Carmen Lúcia, Disponível em <http://www.stf.jus.br>, Acesso em 11.dez.2009.
78. _____. **RExt nº 562.980-5-SC**, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, Redator para acórdão Ministro Marco Aurélio, Disponível em <http://www.stf.jus.br>, Acesso em 11.dez.2009.
79. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AgIn nº 696.531-SP. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <http://www.stj.jus.br> Acesso em: 11 dez. 2009.
80. _____. **AgRg no AgIn nº 703.431-SP**. Relator: Ministro José Delgado. Disponível em: <http://www.stj.jus.br> Acesso em: 11 dez. 2009.
81. _____. **AgRg no AgIn nº 887.406-RS**. Relator: Ministro José Delgado. Disponível em: <http://www.stj.jus.br> Acesso em: 11dez. 2009.
82. _____. **AgRg no REsp nº 671.054-PR**. Relator: Ministro Humberto Martins. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>, Acesso em: 11 dez. 2009.
83. _____. **REsp nº 180.131**. Relator: Ministro José Delgado. Disponível em: <http://www.stj.jus.br> Acesso em 11. dez. 2009.
84. _____. **REsp nº 191.658**. Relator: Ministro Demócrito Reinaldo. Disponível em: <http://www.stj.jus.br> Acesso em 11 dez. 2009.
85. _____. **REsp nº 205.721-RJ**. Relator: Ministro José Delgado. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>. Acesso em: 11 dez. 2009.
86. _____. **REsp nº 207.814-RS**. Relator: Ministro Milton Luiz Pereira. Disponível em: <http://www.stj.jus.br> Acesso em: 11 dez. 2009.
87. _____. **REsp nº 209.320-DF**. Relator: Ministro Castro Meira. Disponível em: <http://www.stj.jus.br> Acesso em: 11 dez. 2009.

88. _____. **REsp nº 318.639-RJ**. Relator: Ministro Francisco Peçanha Martins. Disponível em: <http://www.stj.jus.br> Acesso em: 11 dez. 2009.
89. _____. **REsp nº 383.208-PR**. Relator: Ministro José Delgado. Disponível em: <http://www.stj.jus.br> Acesso em: 11 dez. 2009.
90. _____. **REsp nº 477.525-GO**. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <http://www.stj.jus.br> Acesso em: 11 dez. 2009.
91. _____. **REsp nº 507.594-RS**. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Disponível em: <http://www.stj.jus.br> Acesso em: 11 dez. 2009.
92. _____. **REsp nº 510.551-MG**. Relator: Ministro João Otávio de Noronha. Disponível em: <http://www.stj.jus.br>, Acesso em: 11 dez. 2009.
93. _____. **REsp nº 554.490-SC**. Relator: Ministro Humberto Martins. Disponível em: <http://www.stj.jus.br> Acesso em: 11 dez. 2009.
94. _____. **REsp nº 639.632-PR**. Relator: Ministro Teori Albino Zavaski. Disponível em: <http://www.stj.jus.br> Acesso em: 11 dez. 2009.
95. _____. **REsp nº 650.949-PR**. Relator: Ministro Humberto Martins. Disponível em: <http://www.stj.jus.br> Acesso em: 11 dez. 2009.
96. _____. **REsp nº 654.127-SC**. Relator: Ministro José Delgado. Disponível em <http://www.stj.jus.br> Acesso em 11.dez.2009.
97. _____. **REsp nº 667.950-RN**. Relator: Ministro José Delgado. Disponível em: <http://www.stj.jus.br> Acesso em: 11 dez. 2009.
98. _____. **REsp nº 721.243-PR**. Relator: Ministro João Otávio de Noronha. Disponível em: <http://www.stj.jus.br> Acesso em: 11 dez. 2009.
99. _____. **REsp nº 776.032-SP**. Relator: Ministro José Delgado. Disponível em: <http://www.stj.jus.br> Acesso em: 11 dez. 2009.
100. _____. **REsp nº 848.339-SP**. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <http://www.stj.jus.br> Acesso em: 11 dez. 2009.
101. _____. **REsp nº 848.598-RS**. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <http://www.stj.jus.br> Acesso em: 11 dez. 2009.

102. _____. **REsp nº 908.411-RN**. Relator: Ministro Castro Meira. Disponível em: <http://www.stj.jus.br> Acesso em: 11 dez. 2009.
103. _____. **REsp nº 929.684-SP**. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Disponível em: <http://www.stj.jus.br> Acesso em: 11 dez. 2009.
104. _____. **REsp nº 937.629-SP**. Relator: Ministro José Delgado. Disponível em: <http://www.stj.jus.br> Acesso em 11 dez. 2009.
105. _____. **REsp nº 971.880-CE**. Relator: Ministro José Delgado. Disponível em: <http://www.stj.jus.br> Acesso em: 11 dez. 2009.
106. CALIXTO, Marcelo Junqueira. Reflexões em torno do conceito de obrigação, seus elementos e suas fontes. In: TEPEDINO, Gustavo (Org.). **Obrigações: estudos na perspectiva civil-constitucional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
107. CANOTILHO, Jose Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. Coimbra: Almedina, 2003.
108. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
109. _____. **ICMS**. 10.ed. rev e ampl. São Paulo: Malheiros, 2005.
110. _____. O princípio da anterioridade tributária em face da Emenda Constitucional 42/2003 e questões conexas, **Revista direito tributário**, São Paulo: Malheiros, n.92, 2004.
111. CARRAZZA, Roque Antonio; BOTTALLO, Eduardo Domingos. A não-incidência do IPI nas operações internas com mercadorias importadas por comerciantes (um falso caso de equiparação legal). **Revista dialética de direito tributário**, São Paulo, n. 140, maio 2007, p. 92-106.
112. CARVALHO, Cristiano. Sistema, competência e princípios. **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
113. CARVALHO, Marcelo Pimentel de. **Valor aduaneiro: princípios, métodos e fraude**. São Paulo: Aduaneiras, 2007.
114. CARVALHO, Paulo de Barros. Imposto sobre Produtos Industrializados. In: BOTTALLO, Eduardo Domingos (Coord.). **Curso de direito empresarial**. São Paulo: EDUC: Resenha Tributária, 1976.
115. _____. Introdução ao estudo do Imposto sobre Produtos Industrializados. **Revista de direito público**, São Paulo: RT, v. 11, jan./mar. 1970.

116. _____. IPI – Comentários sobre as Regras Gerais de Interpretação da Tabela NBM/SH (TIPI/TAB). **Revista dialética de direito tributário**, São Paulo: Dialética, nº 12, set.. 1996.
117. _____. Isenções tributárias do IPI, em face do Princípio da Não-Cumulatividade. **Revista dialética de direito tributário**, São Paulo: Dialética, nº 33, jun. 1998.
118. _____. **A regra matriz do ICM**. 1981. Tese (Livre Docência em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1981.
119. _____. **Curso de direito tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
120. _____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 4. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2006.
121. _____. **Direito tributário, linguagem e método**. 2. ed., São Paulo: Noeses, 2008.
122. _____. **Teoria da norma tributária**. 4. ed. São Paulo: M. Limonad, 2002.
123. CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. **Confisco tributário**. São Paulo: RT, 2002.
124. CEZAROTI, Guilherme. O furto e o roubo diante da legislação do IPI. **Revista Dialética de direito tributário**, São Paulo, v. 79, p. 49-59, abr. 2002.
125. CICONELLO, Ricardo Malachias. A definição da base de cálculo do IPI. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **IPI: aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
126. CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. **Motivo e motivação do ato administrativo**, São Paulo: RT, 1979.
127. COELHO, Fabio Ulhôa. **Para entender Kelsen**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
128. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema tributário**. Rio de Janeiro : Forense, 2006.
129. _____. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro, RJ: Forense, 2006.
130. _____. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**, 3ª ed. São Paulo : Dialética, 2003.
131. CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**, São Paulo: Dialética, 1997.
132. COPI, Irving M. **Introdução a lógica**. 2. ed. São Paulo: Mestre Jou, 1979.

133. CORRÊA, Alessandra Lima Costa Beber. Da não inclusão do frete e seguro na base de cálculo do IPI. BRASIL JUNIOR, Vicente. **IPI: questões atuais**. Curitiba: Juruá, 2009.
134. CORREIA, Renata. IPI: base de cálculo e valor tributável mínimo. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MELO, Fábio Soares de (Coord.). **IPI: questões fundamentais**, São Paulo, MP Ed., 2008.
135. COSTA, Adriano Soares da. **Teoria da incidência da norma jurídica: crítica ao realismo-lingüístico de Paulo de Barros Carvalho**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.
136. COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
137. CRUZ, Antonio Mauricio da. **O IPI: limites constitucionais**. São Paulo: R. dos Tribunais, 1984.
138. CUNHA, Celso; CINTRA, Lindley. **Nova gramática do português contemporâneo**. 5.ed. Rio de Janeiro: Lektikon, 2008.
139. DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Decadência e prescrição no direito tributário**. 3. Ed. São Paulo: Max Limonad, 2004.
140. DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Lançamento tributário**. 2.ed. [São Paulo]: Max Limonad, 2001.
141. DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo : Saraiva, 1982.
142. _____. Medidas provisórias: sua absoluta inadequação à instituição e majoração dos tributos. **Revista de direito tributário**, São Paulo: RT, n.45, p. 135-136, jul./set. 1988.
143. DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.
144. DOLINGER, Jacob. **Direito internacional privado: parte geral**. 7.ed. ampl. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.
145. DUARTE, José Florentino. Palavras do tradutor. In: KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. Porto Alegre: SAFE, 1986.
146. DUARTE, Renata Sucupira; SILVA, Luiz Paulo Ribeiro da. O IPI e a importação de produtos de procedência estrangeira. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **IPI: aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
147. DWORKIN, Ronald William. **Levando os direitos a sério**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

148. ECHAVE, Delia Teresa; URQUIJO, Maria Eugenia; GUIBOURG, Ricardo A. **Lógica, proposición y norma**. Buenos Aires: Astrea, 2008.
149. ELALI, André de Souza Dantas. **IPI: aspectos práticos e teóricos**. Curitiba: Juruá, 2006.
150. ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. 8.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.
151. ESTEVES, Maria do Rosário. **Normas gerais de direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1997.
152. ESTURILIO, Regiane Binhara. **A seletividade no IPI e no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
153. FERNANDES, Cintia Estefania. **IPTU: texto e contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
154. FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Anterioridade e irretroatividade no campo tributário. **Revista dialética de direito tributário**, São Paulo, v.65, fev. 2001.
155. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição brasileira de 1988**. 3.ed. São Paulo, Saraiva, 2000. v.1.
156. FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário da língua portuguesa**. 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.
157. FERREIRA, Pinto. **Comentários à Constituição brasileira: arts. 127 a 162**. São Paulo: Saraiva, 1992. v.5.
158. FIGUEIREDO, Adriana Stamato IPI nas operações de importação. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **PI – aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo : Quartier Latin, 2003.
159. FISCHER, Octávio Campos. **A contribuição ao PIS**. São Paulo: Dialética, 1999.
160. FOLLONI, André Parmo. **Teoria do ato administrativo**. Curitiba: Juruá, 2006.
161. _____. **Tributação sobre o comércio exterior**. São Paulo: Dialética, 2006.
162. FREITAS, Juarez. **Discricionariade administrativa e o direito fundamental à boa administração pública**. São Paulo: Malheiros, 2007.
163. FULGÊNCIO, Tito. **Do direito das obrigações: das modalidades das obrigações (artigos 863-867)**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1958.
164. GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

165. GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: RT, 2003.
166. GOMES, Orlando. **Obrigações**. 8ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 1988.
167. GONÇALVES, José Artur Lima. **Isonomia na norma tributária**. São Paulo: Malheiros, 1993.
168. GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
169. GRILLO, Fábio Artigas. IPI e ICMS: regime jurídico dos descontos incondicionais bonificados. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. **IPI: temas constitucionais polêmicos**. Belo Horizonte : Fórum, 2009.
170. GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997.
171. _____. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999.
172. GUASTINI, Riccardo. **Das fontes às normas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
173. GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Teoria processual da constituição**. 2. ed. São Paulo: Celso Bastos, 2002.
174. GUERRA, Claudia. Incidência do IPI na importação. **Revista de direito tributário**, São Paulo: Malheiros, v. 83, [s.d.].
175. HARET, Florence Cronemberger. Os destinatários do direito e o sistema jurídico constitucional tributário: análise do princípio da legalidade sob o ponto de vista dos destinatários do direito. In: AIRES F. BARRETO *et. al.*, **Direito tributário, linguagem e método: as grandes disputas entre jurisprudência e dogmática na experiência brasileira atual**. São Paulo: Noeses, 2008.
176. HILÚ NETO, Miguel. **Imposto sobre importações e imposto sobre exportações**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
177. HOHMANN, Luiz Henrique Guimarães. **A regra-matriz de incidência do ICMS sobre as importações** . 2009. 193 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito. Curitiba, 2009. Disponível em: <http://hdl.handle.net/1884/19176> Acesso em 15 nov. 2009.
178. JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário jurídico tributário**. 6.ed. São Paulo: Dialética, 2008.

179. JÈZE, GASTON. O fato gerador do imposto: contribuição à teoria do crédito de impôsto. **Revista de direito administrativo**, v. 2. n. I, jul. 1945.
180. JOSSERAND, Louis; BRUN, André. **Derecho civil: teoria general de las obligaciones**. Buenos Aires: Ed. Juridicas Europa-America, 1950. t. 2. v.1
181. JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços na Constituição**. São Paulo: RT, 1985.
182. _____. **Sujeição passiva tributária**, Belém: CEJUP, 1986.
183. KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. Porto Alegre: SAFE, 1986.
184. _____. **Teoria geral do direito e do estado**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
185. _____. **Teoria pura do direito**. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.
186. KONKEL JUNIOR, Nicolau. **Contribuições sociais: doutrina e jurisprudência**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
187. LACOMBE, Americo Lourenco Masset. Imposto sobre Produtos Industrializados: sua estrutura normativa: princípios constitucionais: princípio da legalidade das isenções. **Revista de direito tributário**, São Paulo; Malheiros, v.27-28, jan./jun. 1984.
188. _____. **Princípios constitucionais tributários**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
189. LARENZ, Karl. **Derecho de obligaciones**. Trad.: Jaime Santos Briz. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1958. v.1.
190. LIMA, Pérsio de Oliveira. Hipótese de incidência do IPI. **Revista de direito tributário**, São Paulo: Malheiros, v. 7-8, jan./jun. 1979.
191. LÔBO, Paulo Luiz Netto. **Teoria geral das obrigações**. São Paulo: Saraiva, 2005.
192. MACHADO, Hugo de Brito. O IPI e a importação de produtos industrializados, In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.). **IPI: temas constitucionais polêmicos**. Belo Horizonte, MG: Forum, 2009.
193. MAGALHÃES, Roberto Barcellos de. **A Constituição Federal de 1967 comentada**. Rio de Janeiro: José Konfino Editor, 1967. t.1
194. MARINONI, Luiz Guilherme. **Técnica processual e tutela dos direitos**. São Paulo: RT, 2004.

195. _____. **Tutela específica: art. 461, CPC e 84, CDC.** 2.ed. São Paulo: RT, 2001..
196. MASINA, Gustavo. **ISSQN: regras de competência e conflitos tributários.** Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.
197. MAYNEZ, Eduardo García. **Introducción al estudio del derecho,** 4.ed. México: Editorial Porrúa, 1951.
198. MAZUOLLI, Valério de Oliveira. **Curso de direito internacional público.** 2.ed. São Paulo: RT, 2007.
199. MCNAUGHTON, Charles William. O princípio da anterioridade nonagesimal e o IPI. In: MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO e FÁBIO SOARES DE MELO (coord.). **IPI: questões fundamentais.** São Paulo : MP Editora, 2008.
200. MEDEIROS, Antônio Paulo Cachapuz de. **O poder de celebrar tratados: competência dos poderes constituídos para a celebração de tratados, à luz do direito internacional, do direito comparado e do direito constitucional brasileiro.** Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1995.
201. MEIRA, Liziane Angelotti. **Regimes aduaneiros especiais.** Porto Alegre, RS: Síntese; São Paulo: IOB, 2002.
202. MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro.** 22.ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
203. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo.** 26. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009.
204. _____. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade.** 3.ed. 12. tir. São Paulo: Malheiros, 2004.
205. MELLO, Marcos Bernardes de. Contribuição ao estudo da incidência da norma jurídica tributária. In: BORGES, José Souto Maior. **Direito tributário moderno,** São Paulo, Bushatsky, 1977.
206. _____. **Teoria do fato jurídico: plano da existência.** 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
207. MELO, Fábio Soares de. Impossibilidade de exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) sobre as importações de produtos industrializados. Apontamentos principais. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MELO, Fábio Soares de (Coord.). **IPI: questões fundamentais.** São Paulo, MP Ed., 2008.
208. MELO, José Eduardo Soares de. **A importação no direito tributário: impostos, taxas, contribuições.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

209. _____. ICMS e IPI na importação: questões polêmicas. **Revista de direito tributário**, São Paulo, Malheiros, n. 65, 1993.
210. _____. **ICMS: teoria e pratica**. 2.ed.rev.e atual. São Paulo: Dialética, 1996.
211. _____. **O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na Constituição de 1988**. São Paulo: RT, 1991
212. MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins)**, 2.ed. São Paulo: Dialética, 2004.
213. MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 2.ed. São Paulo : Saraiva, 2008.
214. MENDONÇA, Cristiane. **Competência tributária**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2004.
215. MICHELI, Gian Antonio. **Curso de derecho tributario**. Trad. Julio Banacloche. Madri: EDERSA, 1975.
216. MIRANDA, Jorge. **Teoria do estado e da constituição**. [Coimbra]: Coimbra Ed, 2002.
217. MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Comentários a constituição de 1967 com a Emenda n. 1, de 1969**. 2. ed. rev. São Paulo: RT, 1973. t.2.
218. _____. **Comentários a Constituição de 1967**. São Paulo: RT, 1967-1968.
219. **Tratado de direito privado**, tomo I. **Rio de Janeiro** : Borsoi, 1954. .
220. **Tratado de direito privado**, tomo XXII (Direito das obrigações: Obrigações e suas espécies. Fontes e espécies de obrigações). Rio de Janeiro : Borsoi, 1971.
221. MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil: direito das obrigações**. São Paulo: Saraiva, 1960.
222. MONTESQUIEU, Charles de Secondat. **Do espírito das leis**. São Paulo: Martins Fontes, 1996.
223. MORTARI, Cezar. **Introdução à lógica**. São Paulo: UNESP, 2001.
224. MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional**. São Paulo: Dialética, 1996.
225. _____. **Tributação no mercado financeiro e de capitais**. São Paulo: Dialética, 1999.

226. NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo.** Coimbra: Almedina, 2004.
227. NEVES, Luis Fernando de Souza. **COFINS: contribuição social sobre o faturamento: L.C. 70/91.** São Paulo: Max Limonad, 1997.
228. NEVES, Marcelo. **Teoria da inconstitucionalidade das leis.** São Paulo: Saraiva, 1988.
229. NOGUEIRA, Julia de Menezes. **Imposto sobre a renda na fonte.** São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2007.
230. NOGUEIRA, Paulo Roberto Cabral. **Do imposto sobre produtos industrializados.** São Paulo: Saraiva, 1981.
231. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Imposto sobre Produtos Industrializados: por que os descontos, diferenças e abatimentos incondicionais ou definitivos não podem ser incluídos na base de cálculo do IPI. **Direito tributário atual**, São Paulo: Resenha Tributária, v. 10, 1990.
232. OLIVEIRA, Júlio M. de. A Constituição, a lei e o regulamento do IPI: hipóteses de conflito. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **IPI: aspectos jurídicos relevantes.** São Paulo: Quartier Latin, 2003.
233. _____. **O princípio da legalidade e sua aplicabilidade ao ICMS e ao IPI.** São Paulo: Quartier Latin, 2006.
234. PÁDUA, Patrícia Giacomini. A substituição tributária e sua aplicação no Imposto sobre Produtos Industrializados. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MELO, Fábio Soares de (Coord.). **IPI: questões fundamentais**, São Paulo, MP Ed., 2008.
235. **Pareceres normativos e atos declaratórios do IPI consolidados: 1970 a 1984**, São Paulo, IOB, 1985.
236. PAWLOWSKY, Karina. **A utilização de tributo com efeito de confisco e sua vedação constitucional**, Dissertação de mestrado. Curitiba: Universidade Federal do Paraná, 2008.
237. **PAULSEN**, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade.** Porto Alegre, RS: Livraria do Advogado, 2006.
238. **PAULSEN**, Leandro; **MELO**, José Eduardo Soares de. **Impostos: federais, estaduais e municipais.** 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.
239. **PAWLOW**, Francisco; **BOECHAT**, Maria Elisa Bruzzi; **MOURÃO**, Mônica Alves de Oliveira. Seletividade da tabela de incidência do IPI In: **SARAIVA FILHO**,

Oswaldo Othon de Pontes; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.). **IPI: temas constitucionais polêmicos**. Belo Horizonte, MG: Forum, 2009.

240. PEREIRA, Caio Mario da Silva. **Instituições de direito civil**: volume II: teoria geral das obrigações. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
241. PINHEIRO, Alessandra Gondim. **Fato jurídico tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2001.
242. PINTERICH, Michelle. **A Regra-Matriz de Incidência do Imposto de Importação**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2001.
243. PIRES, Adilson Rodrigues. **Código Aduaneiro do Mercosul: comentários ao protocolo**. São Paulo: Aduaneiras, 1999.
244. QUEIROZ, Cristina M. M. **Direitos fundamentais: teoria geral**. Coimbra: Coimbra, 2002.
245. QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri: Manole, 2004.
246. RABELLO FILHO, Francisco Pinto. **O princípio da anterioridade da lei tributária**. São Paulo : RT, 2002.
247. REZEK, José Francisco. **Direito internacional público: curso elementar**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
248. ROCHA, Paulo Cesar Alves. **A valoração aduaneira e o comércio internacional**. São Paulo: Aduaneiras, 2003.
249. RODRIGUES, Silvio. **Direito civil: parte geral das obrigações**. 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002.
250. ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. **O princípio da capacidade contributiva no estado democrático de direito: dignidade, igualdade e progressividade na tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
251. ROSENBLATT, Paulo; MANZI, Walter Giuseppe A. A exclusão do frete da base de cálculo do IPI. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MELO, Fábio Soares de (Coord.). **IPI: questões fundamentais**, São Paulo, MP Ed., 2008.
252. RUSCHMANN, Cristiano Frederico . Importações por conta e ordem de terceiros e o novo contribuinte de IPI: inconstitucionalidade da definição de um novo contribuinte por lei ordinária e/ou medida provisória: necessidade de lei complementar. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.). **IPI: temas constitucionais polêmicos**. Belo Horizonte, MG: Forum, 2009.

253. _____. Importações por conta e ordem de terceiros e o novo contribuinte de IPI: inconstitucionalidade da definição de um novo contribuinte por lei ordinária e/ou medida provisória: necessidade de lei complementar. **Fórum de direito tributário**, Belo Horizonte, v.2, n.8, p.49-76, mar./abr. 2004.
254. SANTOS FILHO, Roberto Lemos dos. Desembaraço aduaneiro: recintos alfandegados: regimes aduaneiros. In: FREITAS, Vladimir Passos de. **Importação e exportação no direito brasileiro**, São Paulo, RT, 2004.
255. SERBENA, Cesar Antonio. **Lógica e Direito: elementos para uma reconstrução formal do raciocínio jurídico**. Tese de doutorado. Curitiba: Universidade Federal do Paraná, 2003.
256. SILVA, De Placido e; SLAIBI FILHO, Nagib; ALVES, Geraldo Magela. **Vocabulário jurídico**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
257. SILVA, Geraldo Eulálio do Nascimento; ACCIOLY, Hildebrando. **Manual de direito internacional público**. 15.ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
258. SILVA, Joana Lins e. **Fundamentos da norma tributária**. São Paulo: Max Limonad, 2001.
259. SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 22.ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
260. SILVA, Virgílio Afonso da. **A constitucionalização do direito: os direitos fundamentais nas relações entre particulares**. São Paulo: Malheiros, 2005.
261. SOSA, Roosevelt Baldomir. **A aduana e o comércio exterior**. São Paulo: Aduaneiras, 1996.
262. _____. **Comentários à Lei Aduaneira: do artigo 1º ao artigo 248 do dec. 91.030/85**. São Paulo: Aduaneiras, 1992.
263. _____. **Valor aduaneiro: comentários às novas normas de valoração aduaneira no âmbito do Mercosul**. São Paulo: Aduaneiras, 1996.
264. SUNDFELD, Carlos Ari. Motivação do ato administrativo como garantia dos administrados. **Revista de direito público**, São Paulo; RT, v. 75, jul/set. 1985.
265. TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de direito tributário**. 4.ed. São Paulo, Saraiva, 2009.
266. TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 6. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

267. TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 18. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2002.
268. TILBERY, Henry. O conceito de essencialidade como critério de tributação. **Direito tributário atual**, São Paulo: Resenha Tributária, v.10, 1990, p. 2969-3035.
269. TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.
270. TOLEDO, José Eduardo Tellini. **O imposto sobre produtos industrializados: incidência tributária e princípios constitucionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
271. TOMÉ, Fabiana del Padre. **Contribuições para a seguridade social: à luz da Constituição Federal**. Curitiba: Juruá, 2002.
272. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
273. UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
274. VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. A majoração de alíquotas do IPI por decreto do Poder Executivo e a limitação constituída pela noventena constitucional. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.). **IPI: temas constitucionais polêmicos**. Belo Horizonte, MG: Forum, 2009.
275. VASCONCELOS, Arnaldo. **Teoria da norma jurídica**. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
276. VELLOSO, Carlos Mário. O princípio da anterioridade: uma visão da jurisprudência. **Revista de direito tributário**, São Paulo: Malheiros, v. 31, jan./mar. 1985.
277. VIEIRA, José Roberto. A noção de sistema no Direito. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná**. Curitiba: UFPR, v. 33. 2000. Disponível em: <http://ojs.c3sl.ufpr.br/ojs2/index.php/direito/article/view/1844/1540> Acesso em: 10 nov. 2009. p.53-64.
278. _____. **A regra-matriz da incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993.
279. _____. Bocage e o Terrorismo constitucional das Medidas Provisórias Tributárias: a Emenda pior do que o Soneto, in FERRAZ, Roberto (coord.), **Princípios e limites da tributação**. São Paulo : Quartier Latin, 2005.

280. _____. Crédito de IPI relativo a operações anteriores beneficiadas: maiô completo ou completa nudez. DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (Coord.). **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 709-740.
281. _____. Denúncia espontânea e multa moratória: confissão e crise na “jurisdição” administrativa. In: GUNTHER, Luiz Eduardo (Coord.). **Jurisdição: crise, efetividade e plenitude institucional**. Curitiba: Juruá, 2008.
282. _____. E, afinal, a Constituição cria tributos! In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 610-618.
283. _____. Imposto sobre produtos industrializados: uma águia Garciamarquiana entre os tributos. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **Tributação das empresas: curso de especialização**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2006.
284. _____. **Medidas provisórias em matéria tributária: as catilinárias brasileiras**. Tese (Doutorado) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 1999.
285. _____. **Medidas provisórias tributárias e segurança jurídica: a insólita opção estatal pelo “viver perigosamente”**. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Segurança jurídica na tributação e estado de direito*. São Paulo: Noeses, 2005.
286. _____. Mesa de debates “c”: Tributos Federais, *in* **Revista de direito tributário**, v. 91. São Paulo : Malheiros, s/d.
287. _____. Óbvios ululantes e não-ululantes. FOLMANN, Melissa. **Tributação e direitos fundamentais: propostas de efetividade**. Curitiba: Juruá, 2006.
288. _____. Princípios constitucionais e estado de direito. **Revista de direito tributário**, São Paulo: Malheiros, n. 54, ou./dez. 1990.
289. _____. República e democracia: óbvios ululantes e não ululantes, **Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional**, n. 4, 2003.
290. VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: Noeses, 2005.
291. _____. **Lógica jurídica**. São Paulo: Jose Bushtsky, 1976.
292. _____. Níveis de linguagem em Kelsen: norma jurídica/proposição jurídica. In: VILANOVA, Lourival. **Escritos jurídicos e filosóficos**. São Paulo: Axis Mundi; IBET, 2003. v.2.

293. VILLEGAS, Héctor Belisario. **Curso de direito tributário**, São Paulo, RT, 1980.
294. _____. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. 9. ed. Buenos Aires, Astrea, 2009.
295. _____. Destinatário legal tributário: contribuinte e sujeitos passivos na obrigação tributária. **Revista de direito público**, São Paulo, v.7, n.30, jul./ago. 1974.
296. WAGNER, José Carlos Graça. IPI. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 5.ed. Belém: Cejup; Centro de Extensão Universitária, 1997.
297. WARAT, Luis Alberto. **O direito e sua linguagem**. 2.ed. aum. Porto Alegre: Fabris, 1995.
298. XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
299. _____. Sujeição dos atos do poder executivo que majoram o IPI ao princípio da anterioridade nonagesimal. **Revista dialética de direito tributário**, São Paulo, n.147, p.9-15, dez. 2007.
300. XAVIER, Manoela Floret Silva. **IPI: imposto sobre produtos industrializados**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editor, 2008.
301. ZAGREBELSKY, Gustavo. **El derecho dúctil: ley, derechos, justicia**. 7. ed. [Madrid]: Trotta, [2007].
302. ZIPPELIUS, Reinhold. **Teoria geral do estado**. 3.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.